



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901879/2014-21
ACÓRDÃO	1202-001.600 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. VÍCIO NÃO EVIDENCIADO. REJEIÇÃO.

A constatação da existência de inovação no critério jurídico tem por consequência a nulidade do acórdão, por implicar em prejuízo ao exercício da defesa, com os recursos a ela inerentes.

Inexiste inovação de critério jurídico quando se verifica que as razões apresentadas para a não-homologação da compensação são as mesmas que fundamentam a manutenção do lançamento no acórdão recorrido; ainda, o recurso voluntário é iterativo das razões de defesa meritórias que constaram na manifestação de inconformidade, o que corrobora a inexistência de inovação e a ausência de prejuízos à defesa.

Rejeição da preliminar.

RECURSO VOLUNTÁRIO. COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA PARCIALMENTE. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. INEXISTÊNCIA DE IMPOSTO APURADO A PAGAR NO PERÍODO. GLOSA MANTIDA.

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

Com isso, não se impede que o saldo de crédito de imposto pago no exterior possa ser aproveitado, devendo compor um estoque de crédito de imposto pago 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.

Desprovimento do recurso voluntário.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Liana Carine Fernandes de Queiroz – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, André Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa e Liana Carine Fernandes de Queiroz (Relatora) e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n. 12-096.378 - 9ª Turma da DRJ/RJO, que deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade da ora recorrente, *“para RECONHECER o direito creditório de R\$ 1.187.347,84, referente a saldo negativo da IRPJ do ano-calendário 2009”*, mantendo *“o não reconhecimento do crédito pleiteado, relativo a imposto pago no exterior, no montante de R\$ 1.351.387,05, uma vez que inexistente previsão legal de restituição/compensação, visando a extinção de débitos tributários, do IR pago no exterior, que não tenha sido aproveitado em virtude de prejuízo fiscal, que é o caso em análise”*.

Irresignada, sustenta a recorrente que a glosa da parcela do saldo negativo de IRPJ do Ano-calendário 2009, correspondente ao montante recolhido de IR no exterior, foi indevida.

Argumenta, inicialmente, que, *“o Fisco legitimou o emprego de tributo incidente no exterior na composição do saldo negativo brasileiro”*, já que *“o próprio levantamento fiscal indica que a adição de lucros no exterior não resultou em imposto a pagar, mas ocasionou apenas a redução do saldo negativo passível de compensação”*.

Alterca que *“Fosse diferente, o Fisco jamais teria deixado de homologar o crédito referente ao IR pago no exterior devido à não comprovação da existência dos referidos valores, mas simplesmente teria desconsiderado os tributos incidentes no exterior para fins de composição do saldo negativo.”*

Com base em tais argumentos, sustenta que o julgamento da manifestação de inconformidade e do presente recurso voluntário haveria de partir da premissa de que, na ocasião do despacho que não homologou as compensações, *“o Fisco legitimou a juridicidade do emprego de tributos pagos no exterior na composição do saldo negativo brasileiro, seja para aumentá-lo, seja para diminuí-lo”*, de modo que a inferência feita no Acórdão objeto do presente recurso sobre a impossibilidade de composição do saldo negativo de IRPJ pelo IR pago no exterior configuraria vedada inovação no critério jurídico.

Acaso rejeitada a referida questão, prejudicial ao mérito, defende a recorrente a possibilidade de compensação da parcela de IR recolhida no exterior para a composição de saldo negativo do exercício.

Afirma que, apesar de não ter auferido lucro tributável no período, os lucros auferidos por suas controladas e coligadas no exterior foram efetivamente computados na apuração do lucro real, a par do previsto no art. 25 da Lei 9.249/95, de modo que haverá como efeito, no mínimo, a redução dos saldos de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL.

Por fim, aduz a inexistência de vedação legal a que o contribuinte que tenha apurado prejuízo fiscal exerça a compensação de imposto de renda pago no exterior nos períodos subsequentes.

Pede, ao final, o provimento do Recurso Voluntário a fim de que seja reconhecido o crédito fiscal decorrente do IR recolhido/retido no exterior que compõe o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2009, tendo em vista a comprovação do cumprimento dos requisitos legais para o seu aproveitamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, interposto no prazo previsto no art. 33 do Decreto n. 70.235/72 e, por também preencher os demais requisitos objetivos e subjetivos à sua admissibilidade, dele conheço.

1 PRELIMINARMENTE: INEXISTÊNCIA DE INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE NÃO EVIDENCIADA. REJEIÇÃO DA PREFACIAL ARGUIDA.

Inicialmente, sustenta a recorrente que haveria nulidade do julgamento a quo porque teria inovado no critério jurídico em relação ao despacho decisório da autoridade fiscal, conforme minudenciada exposição constante do relatório.

Nesse ponto, o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 prescreve que são nulas as decisões proferidas com preterição ao direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

[...]

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

Decerto, o direito de defesa, constitucionalmente assegurado como consectário do devido processo legal, deve ser garantido no âmbito do processo administrativo fiscal, de modo que as decisões administrativas que inobservem os princípios do contraditório e ampla defesa são nulas.

Inolvidável que a constatação da existência de inovação no critério jurídico constante do despacho decisório pela Delegacia de Julgamento, em grau recursal, tem por consequência a nulidade do acórdão por implicar em prejuízo ao exercício da defesa, com os recursos a ela inerentes.

A esse respeito, cito as lições de Hugo de Brito Machado Segundo¹, sobre o agravamento ou mudança na fundamentação da exigência e a violação ao devido processo legal:

Pode ocorrer de a decisão administrativa, seja de primeira instância, de segunda instância ou de instância especial, concluir pela validade da exigência impugnada, mas por motivos distintos daqueles apresentados no ato administrativo questionado. Nesse caso, considerando-se que a defesa oferecida pelo contribuinte questionou os fundamentos do ato impugnado, e não os novos fundamentos que

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 16. ed. Atlas:2024, p. 148-149.

lhe foram inseridos pela autoridade julgadora, ao contribuinte deve ser dada oportunidade de oferecer nova impugnação.

Entretanto, **no caso presente, entendo não se afigurar o grave vício alegado, pelas razões que seguem.**

Por meio das Declarações de Compensação PER/DCOMP n° 14536.75237.200810.1.3.02-4123, n° 37825.25480.140910.1.7.02-1542 e n° 08890.42973.170910.1.3.02-0032, pretendeu a recorrente o aproveitamento suposto crédito, referente ao Exercício 2010 (Ano-calendário 2009), no valor original de R\$ 20.296.029,60 na data de transmissão, para quitação de débitos no valor original de R\$ 5.597.429,53.

O saldo negativo requerido foi constituído por **a)** imposto de renda pago no exterior, no valor de R\$ 1.351.387,05, **b)** retenções na fonte de imposto de renda, no valor de R\$ 368.209,51, **c)** pagamentos, no valor de R\$ 11.216.146,94, e **d)** estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores no valor de R\$ 7.360.283,10, totalizando o montante de R\$ 20.296.029,60 no Somatório das Parcelas de Composição do Crédito Informadas no PER/DCOMP n° 14536.75237.200810.1.3.02-4123.

Despacho Decisório de fl. 219 (rastreamento n. 90604872) homologou parcialmente a compensação declarada nos PER/DCOMPs identificado, deixando de ser confirmada a parcela correspondente aos valores de IR pagos no exterior, eis que a *“Empresa não apurou imposto devido no período”*:

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Pago no Exterior

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
1.351.387,05	0,00	1.351.387,05	Empresa não apurou imposto devido no período

Desse modo, diferentemente do que alega a recorrente, inexistiu inovação de critério jurídico no Acórdão recorrido que negou provimento à Manifestação de Inconformidade do contribuinte exatamente pelo fato de que, inexistindo imposto de renda apurado no período, não haveria que se falar na composição do saldo negativo do período.

Tanto é verdade que o Recurso Voluntário é iterativo em relação às razões de defesa meritórias que constaram na Manifestação de Inconformidade.

Por fim, corroborando a inexistência de nulidade na hipótese dos autos, cito julgado do Conselho Superior deste Tribunal Administrativo, em que se firmou que nem mesmo o desdobramento dos fundamentos iniciais, constantes do despacho decisório, no acórdão de manifestação de inconformidade, configura inovação no critério jurídico, mas a exposição

necessária sobre a existência de possibilidade do exercício do direito à compensação, que é a disponibilidade do valor declarado:

Processo nº 16327.903129/2013-51
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.132 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 31 de janeiro de 2024

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/11/2007

INOCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. Em enfrentamento dos argumentos de defesa do sujeito passivo, a avaliação dos fatos, bem como das provas a eles inerentes, que levaram à conclusão pela falta de certeza e *liquidez* do crédito, baseada na legislação tributária vigente e contemporânea à declaração, não representa inovação de critério jurídico, mas tão somente, desdobramento da análise inicial, uma vez não identificado o pressuposto básico da compensação, qual seja, a disponibilidade do valor declarado.

Por tudo quanto exposto, rejeito a prefacial arguida, razão pela qual passo à análise do mérito.

2 MÉRITO

No que toca ao mérito do recurso, a despeito do alongamento das razões pelo contribuinte recorrente em favor de sua defesa, **a controvérsia é unicamente de direito** – relativa à (im)possibilidade de utilização do imposto de renda pago no exterior na composição de saldo negativo de IRPJ quando não for apurado imposto a pagar no Ano-calendário – dispensando o enfrentamento das digressões relacionas à existência de prova documental a respeito do efetivo recolhimento do imposto de renda no exterior.

Na legislação brasileira, o lucro das sociedades controladas deve ser adicionado às bases de cálculo dos tributos sobre a renda da controladora (em 31 de dezembro de cada ano-calendário em que for apurada), ao passo que as coligadas, como regra geral, podem ter seu lucro tributado no balanço do dia 31 de dezembro do exercício em que foram disponibilizados à investidora brasileira.

Tendo em conta que os lucros decorrentes de investimentos em controladas e coligadas no exterior integram o resultado no Brasil, a legislação adota as mesmas alíquotas

ordinárias previstas para a incidência do IRPJ e da CSLL sobre lucros auferidos por residentes no Brasil.

Com o fito de evitar a dupla tributação econômica da renda, **permite-se o desconto do imposto pago no exterior, limitado ao imposto incidente sobre o lucro real e, cumulativamente, ao imposto incidente sobre a parcela de lucro do exterior reconhecida no Brasil.**

Em relação ao dever jurídico de reconhecer os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, dispõem as Leis n. 9.249/95 e 9.430/96:

Lei n. 9.249/95:

Art. 25. *Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.*

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

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

Lei n. 9.430/96:

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.

Na forma das referidas leis, o reconhecimento do lucro auferido em razão das controladas/coligadas no exterior se dá na apuração do lucro real, conforme balanço de 31 de dezembro do ano, admitindo-se que seja na apuração do balanço de redução/suspensão de dezembro, caso seja coincidente com a apuração do ajuste. Ainda, não há que se falar em reconhecimento de lucro decorrente de investimento em controladas e coligadas no exterior nas estimativas mensais de janeiro a novembro.

É possível notar, no entanto, que houve uma preocupação do legislador pátrio de evitar que a tributação no Brasil simplesmente fosse cumulada com a tributação dos lucros auferidos pelas controladas/coligadas no exterior. Veja-se o que está disposto no art. 26 da Lei n. 9.249/95:

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.

Nesse ponto, importa fazer a elucidação semântica quanto ao vocábulo “compensar” utilizado no artigo acima transcrito, mais precisamente no *caput* do art. 26 da Lei no 9.249/95. “Compensar”, aqui, equivale a “descontar”, “deduzir”, “abater” o IR pago no exterior do IRPJ devido no Brasil, com o fito de evitar a dupla tributação econômica da renda.

Dito isso, temos, da leitura dos dispositivos legais de referência, que, de qualquer sorte, **o IR pago no exterior a ser aproveitado pela controladora no Brasil é aquele incidente sobre os "referidos lucros"**, ou seja, os lucros reconhecidos no lucro real no ano em que disponibilizados.

Em todo caso, portanto, **o aproveitamento está limitado ao IRPJ apurado com base no lucro real no Brasil.**

A legislação de regência não permite 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.

Desse modo, faço adesão aos fundamentos que constam no acórdão da DRJ, para a manutenção da glosa do crédito relacionado ao Imposto de Renda pago no exterior, relativo ao mesmo ano-calendário de 2009:

56. No caso em apreço, tem-se que:

a) o exame da Ficha 09-A (l.79) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2010 (fl.10), permite constatar que não há, ao contrário do que foi afirmado pela interessada, no período em questão, base tributável sujeita à incidência do IRPJ, uma vez que o Lucro Real apurado foi negativo, ou seja, houve prejuízo no AC 2009 no valor de R\$ 798.670.027,60; e

b) a interessada instruiu sua defesa com inúmeros documentos supostamente relacionados ao o Imposto de Renda recolhido, bem como lucros auferidos pelas empresas LLC e OXICOL e aos rendimentos obtidos sobre Venda de Serviços para o Exterior prestados à LLC e à Praxair Índia, e às correspondentes parcelas de IR pagas/retidas.

57. A Interessada não anexou ao presente processo a tradução juramentada e consularização da documentação apresentada em língua estrangeira, pleiteando sua posterior apresentação. 58. Cumpre destacar que, ainda que os documentos (não traduzidos) apresentados por ocasião da manifestação de inconformidade fossem suficientes para comprovar os referidos pagamentos/retenções de impostos efetuados no exterior, e que, por hipótese, os rendimentos correspondentes tenham sido incluídos na apuração do resultado do exercício na DIPJ/2010, tais documentos seriam totalmente desnecessários para a solução do litígio em foco, uma vez que os elementos do processo são suficientes para a formação da convicção deste julgador. 59. Essa conclusão decorre da exigência legal de que, como já ressaltado, deve ser respeitado o limite de compensação determinado, qual seja, o total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil, calculado, repita-se, na forma determinada pelos parágrafos 10 e 11 da IN SRF nº 213/2002, cuja metodologia deixa, perfeitamente clara a necessidade da apuração de lucro real positivo no exercício em questão.

60. Desse modo, Voto pelo não reconhecimento do crédito pleiteado, relativo a imposto pago no exterior, no montante de R\$ 1.351.387,05, uma vez que inexistente previsão legal de restituição/compensação, visando a extinção de débitos tributários, do IR pago no exterior, que

não tenha sido aproveitado em virtude de prejuízo fiscal, que é o caso em análise.

Não se nega, com isso, que o saldo de crédito de imposto pago no exterior possa ser aproveitado em anos-calendários subsequentes. Deve-se, quando inexistir imposto devido no Brasil, como é a hipótese dos autos, compor um estoque de crédito de imposto pago no exterior, para compensação em anos subsequentes, que deve ser controlado na parte B do LALUR. Em qualquer caso, a compensação fica sujeita aos limites de imposto pago no exterior passível de compensação.

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por inovação do critério de julgamento e, no mérito, nego provimento ao apelo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ