



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.902753/2014-73
ACÓRDÃO	1202-001.588 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA PARCIALMENTE. GLOSA DA PARCELA RELATIVA AO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR NA COMPOSIÇÃO DE CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL DO ANO-CALENDÁRIO 2009.

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

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.

No caso, contudo, 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 em excedente compensável com a CSLL, compondo o 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.

Rejeição da preliminar.

MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR NA COMPOSIÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL QUANDO NÃO FOR APURADO IMPOSTO A PAGAR NO ANO-CALENDÁRIO. DESPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

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

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

Vistos, relatados e discutidos.

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

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n. 12-097.784 - 9ª Turma da DRJ/RJO, que negou provimento à Manifestação de Inconformidade da ora recorrente, *“para não reconhecer o direito creditório de R\$ 333.274,14, referente a Saldo Negativo de CSLL (Ano-calendário 2009), e que se continue a cobrança e que se continue a cobrança do tributos devidos no valor de R\$ 356.503,36 sendo (R\$ 195.505,54 de CSLL e R\$ 160.997,82 de COFINS), juros e multa de 20%.”*

A negativa de provimento da manifestação de inconformidade, no acórdão de referência, teve por fundamento a constatação da existencia de Base de Cálculo Negativa de CSLL no período, de modo que não haveria de se cogitar de CSLL devida, a ser compensável com o saldo do IR pago no exterior excedente ao compensável com o IR devido no Brasil.

Irresignada, sustenta a recorrente que a glosa da parcela do saldo negativo de CSLL do Ano-calendário 2009, correspondente ao montante recolhido de IR no exterior, pelo despacho decisório proferido no controle do PER/DCOMP n. 20649.30098.170910.1.3.03-8722 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 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 de CSLL 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, com os valores devidos nos anos-calendários subsequentes, na forma do art. 26 da Lei 9.249/95.

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 base negativa exerça a compensação de imposto de renda pago no exterior nos períodos subsequentes. Ainda, que, por expressa disposição do parágrafo único do art. 21 da MP 2158-35, o saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor do imposto de renda no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida, sendo exatamente este o caso dos autos, em que a recorrente incluiu na apuração da CSLL devida no Brasil os valores recolhidos a título de IR sobre lucros de coligadas no exterior que excederam o limite do IR incidente no Brasil.

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 CSLL do ano-calendário 2009, tendo em vista a comprovação do cumprimento dos requisitos para o seu aproveitamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz, Relatora.

O recurso voluntário – protocolado em 4/6/2019 (p. 912/931), com registro de ciência em 3/5/2019 (termo de p. 909) e início do trintídeo legal em 6/5/2019 (segunda-feira), primeiro dia útil subsequente à ciência – 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 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 da Declaração de Compensação do PER/DCOMP n. 20649.30098.170910.1.3.03-8722, pretendeu a recorrente o aproveitamento suposto crédito de saldo negativo de CSLL, referente ao Exercício 2010 (Ano-calendário 2009), no valor original de R\$ 7.844.891,30, na data de transmissão, para quitação de débitos no valor original de R\$ 8.391.680,22.

O saldo negativo requerido foi constituído por **a)** imposto de renda pago no exterior, no valor de R\$ 333.274,14, **b)** retenções na fonte de imposto de CSLL, no valor de R\$ 267.198,70, **c)** pagamentos no valor de R\$ 4.450.993,36 e, também, **d)** estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores, no valor de R\$ 2.793.425,10, totalizando o montante de R\$ 7.844.891,30 no Somatório das Parcelas de Composição do Crédito Informadas.

Despacho Decisório de p. 77 (rastreamento n. 98637752) homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP identificado, nos seguintes termos:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DEMAC RIO DE JANEIRO

DESPACHO DECISÓRIO
Nº de Rastreamento: 098637752
DATA DE EMISSÃO: 09/03/2015

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CNPJ 35.820.448/0001-36	NOME EMPRESARIAL WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA
----------------------------	--

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
20649.30096.170910.1.3.03-8722	Exercício 2010 - 01/01/2009 a 31/12/2009	Saldo Negativo de CSLL	16682-902.753/2014-73

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação da contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETEÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	333.274,14	267.198,70	4.450.993,36	2.793.425,10	0,00	0,00	7.844.891,30
CONFIRMADAS	0,00	267.198,70	4.450.993,36	2.793.425,10	0,00	0,00	7.511.617,16

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 7.844.891,30 Valor na DIPJ: R\$ 7.844.891,30
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 7.844.891,30
CSLL devida: R\$ 0,00
Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.
Valor do saldo negativo disponível: R\$ 7.511.617,16
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2015.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
356.503,36	71.300,66	152.726,03

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".
Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do parágrafo 1º do art. 6º e art. 28 da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

Conforme se verifica acima, constou da referida decisão que *“o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados na PER/DCOMP”*, deixando de ser confirmada exatamente a parcela correspondente aos valores de IR pagos no exterior.

Nas informações complementares de análise do crédito, anexas ao referido despacho (p.78-81), consta como justificativa para a glosa da referida parcela o fato de que *“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
333.274,14	0,00	333.274,14	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 em excedente compensável com a CSLL, compondo o 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!

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 CSLL 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.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se às incidências da CSLL, observadas as normas de tributação universal relativas ao IRPJ, conforme disposto no art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 1o da Lei no 9.532, de 1997.

Ainda, **o saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior**, até o limite acrescido em decorrência dessa adição. Nesse sentido é a previsão do parágrafo único do supratranscrito art. 21:

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Com efeito, para a utilização de imposto pago no exterior, há que se observar limites para tal aproveitamento: para que seja possível a compensação, **é necessário que exista imposto devido no Brasil, ou seja, que tenha sido apurada base de cálculo positiva da CSLL no período em que se pretende aproveitar o imposto pago no exterior.**

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.

No caso em comento, como bem pontuado no acórdão da DRJ, “o exame da Ficha 17-A (l.61) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2010 (fl.10), permite **constatar que não há, no período em questão, base tributável sujeita à incidência da CSLL, uma vez que a Base de Cálculo da CSLL apurada foi negativa, no valor de R\$ - 732.524.116,23**”, sendo tal constatação suficiente à improcedência do pedido de compensação

formulado pelo contribuinte no PER/DCOMP n. 20649.30098.170910.1.3.03-8722, para **débito das estimativas mensais de IRPJ e CSLL de outubro/2010.**

Sobre a matéria, cito julgado deste Conselho Administrativo, através de seus ementário, transcrito na parte em que interessa:

ACÓRDÃO 1302-007.194 – 1ª SEÇÃO / 3ª CÂMARA / 2ª TURMA
ORDINÁRIA
SESSÃO 16 de julho de 2024
RECURSO VOLUNTÁRIO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Data do fato gerador: 31/12/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE CONCLUSÕES DE OUTRO PROCESSO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE FUNDAMENTOS E PROVAS DE OUTRO PROCESSO. MATÉRIA CONEXA. A questão analisada no presente processo tem conexão com outro processo do mesmo contribuinte e do mesmo período. Trata da análise de parcela relativa a pagamento de imposto por controlada domiciliada no exterior. Não obstante a Autoridade Fiscal ter utilizado fundamentos legais e provas de outro processo, no lançamento aqui analisado os fundamentos do lançamento foram claramente especificados, e a contribuinte apresentou a competente defesa, o lançamento foi realizado por autoridade competente e portanto não há que se falar em nulidade do lançamento [...]

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

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

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.

Por essas razões, deve-se manter integralmente o acórdão recorrido e, por conseguinte, a homologação apenas parcial do PER/DCOMP n. 20649.30098.170910.1.3.03-8722, sendo devida a glosa da parcela de composição do saldo de base negativa de CSLL relativa ao IR pago no exterior.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por inovação do critério de julgamento e, no mérito, negar provimento ao apelo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ