



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.905003/2012-91</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.877 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2003

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. INOVAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA.

No caso de o Despacho Decisório indeferir o direito creditório pleiteado e a decisão de primeira instância também indeferir o referido crédito em razão da ausência de documentação comprobatória não configura alteração de critério jurídico porquanto, ao contrário do que ocorre no lançamento de ofício - exceto no caso de presunção legal - em que o Fisco deve provar a infração apurada, no caso de repetição do indébito (compensação/restituição) é ônus do contribuinte provar a liquidez e certeza do crédito pleiteado e dever do Fisco verificar tais requisitos.

O art. 170 do CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Verifica-se, pois, que a exigência de prova pela decisão recorrida para comprovar o direito creditório pleiteado está em consonância com o art. 170 do CTN e não configura mudança de critério jurídico.

MPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. LEI Nº 9.249/1995, ART. 26. IN SRF Nº 213/2002. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação do imposto de renda pago no exterior com o imposto devido no Brasil, prevista no art. 26 da Lei nº 9.249/1995 e disciplinada pela IN SRF nº 213/2002, condiciona-se à apuração de lucro real positivo no período. A existência de prejuízo fiscal no ano-calendário impede a compensação, uma vez que a legislação exige a apuração de imposto devido no Brasil como requisito essencial. O imposto pago no exterior não pode compor o saldo negativo do IRPJ. O valor não compensado em razão

do prejuízo fiscal pode ser controlado na Parte B do e-LALUR para compensação em anos-calendário subsequentes, desde que a pessoa jurídica apure imposto devido e observe os limites legais estabelecidos nos §§ 10, 11 e 15 da IN SRF nº 213/2002.

DCOMP. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RETENÇÃO NA FONTE. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. AUSÊNCIA. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O contribuinte deve provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, o qual deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice a impedir nova análise do direito creditório. Por outro lado, a não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado, o que inviabiliza a repetição do indébito.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RENDIMENTO DECORRENTE DE APLICAÇÃO FINANCEIRA. REGIME DE COMPETÊNCIA. IRRF. REGIME DE CAIXA.

A legislação tributária permite a dedução do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) referente a rendimentos de aplicações financeiras do imposto devido no encerramento do período de apuração em que ocorreu a retenção, ainda que tais rendimentos já tenham sido computados na apuração do lucro real de períodos anteriores em observância ao regime de competência. A dedução condiciona-se à comprovação da efetiva retenção.

Estabelece-se, dessa forma, a coexistência de dois regimes distintos: o regime de competência para os ganhos decorrentes de aplicações financeiras e o regime de caixa para a respectiva retenção na fonte.

Base legal: Lei nº 8.981/1995, arts. 65, 67 e 76; IN RFB nº 1.585/2015, art. 70, §§ 1º-A e 10.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para reconhecer o IR-Fonte no montante de R\$361.359,99, o qual deve integrar o saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2003, e homologar as compensações declaradas até o limite de crédito disponível.

Assinado Digitalmente

**Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Declarações de compensação (Dcomp's) em que o contribuinte compensou débitos próprios com crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, referente ao ano-calendário 2003, no valor original de R\$ 3.055.002,07.

2. Despacho decisório homologou parte do crédito pleiteado no valor de R\$ 186.908,41, da seguinte forma: IR Exterior = R\$ 0,00; e Retenções na Fonte = R\$ 186.908,41 (R\$72.912,77, confirmação total e R\$ 113.995,64, confirmação parcial).

3. Por outro lado, não homologou parte das compensações declaradas pelos seguintes motivos: i) não reconheceu o imposto pago no exterior (R\$ 2.477.765,07) na formação do saldo negativo de IRPJ em razão de o contribuinte não ter apurado imposto devido no Brasil no período; e ii) não confirmação de parcelas de IR-Fonte (R\$ 390.327,79) (e-fls. 314).

4. Em manifestação de inconformidade, o contribuinte pugnou pela validade do crédito decorrente de imposto pago no exterior, dos valores retidos na fonte e apresentou documentos; pugnou ainda pela juntada posterior de documentos e insurgiu-se contra a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, não reconheceu o crédito relativo a imposto pago no exterior (R\$ 2.477.765,87), em razão de a empresa ter apurado prejuízo fiscal no período, e **reconheceu parte dos valores retidos na fonte (R\$ 13.272,32)**, conforme ementa abaixo transcrita.

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

APURAÇÃO DE IRPJ AO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PAGO/RETIDO NO EXTERIOR. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Somente é cabível a compensação de imposto pago/retido no exterior, se o rendimento correspondente for tributado no País e houver imposto a ser pago sobre tal incidência. A dedução de imposto pago/retido no exterior não pode gerar, por si só, saldo negativo de IRPJ.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PAGO/RETIDO NO EXTERIOR. PREJUÍZO FISCAL. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Na hipótese de apuração de prejuízo fiscal, é facultado à pessoa jurídica controlar no LALUR o imposto pago no exterior e promover a sua dedução com o imposto devido até o segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, desde que, em tais períodos, seja apurado lucro real positivo e observados os limites de dedução.

DIPJ. APURAÇÃO DO SALDO DE IR A PAGAR. IR RETIDO NA FONTE. REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE.

O Imposto de Renda retido na fonte só pode ser deduzido na declaração de pessoa jurídica se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. Tal documento deve conter todas as informações específicas na IN SRF 119/2000. A Dirf emitida pela fonte pagadora é considerada prova equivalente.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003 COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. HOMOLOGAÇÃO ATÉ O LIMITE RECONHECIDO.

Homologa-se a compensação até o limite do direito creditório reconhecido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

6. Cientificada da decisão de primeira, tempestivamente, a recorrente interpôs recurso voluntário em que reitera as alegações apresentadas em primeira instância, alega inovação de argumentos da decisão recorrida, o que será analisado em detalhe no voto.
7. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

8. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.
9. Cinge-se a controvérsia, em síntese, ao não reconhecimento de imposto de renda pago no exterior e de parcelas de IR-Fonte na formação do saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2003.
10. Vejamos a legislação sobre a matéria.
11. O art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.
12. Em consonância com o art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, o art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e respectivas alterações, dispõe que a compensação deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração em que constem informações relativas aos créditos utilizados e aos débitos compensados. O mencionado dispositivo estabelece,

ainda, que a compensação declarada à Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

13. Faz-se necessário, portanto, que o crédito fiscal do sujeito passivo seja líquido e certo para que possa ser compensado (art. 170 CTN c/c art. 74, §1º da Lei 9.430/96).

14. Por outro lado, a verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos, impõe que prevaleça a verdade acerca dos fatos alegados no processo, tanto em relação ao contribuinte quanto ao Fisco. O que nos leva a analisar, ainda que sucintamente, o ônus probatório.

15. Nos termos do art. 373 da Lei 13.105, de 2015 - CPC/2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

16. Nessa esteira, cabe ao contribuinte provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Assim, anexados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, o qual deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Por outro lado, a não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado, o que inviabiliza a repetição do indébito.

17. Passo à análise.

### Mudança de critério jurídico

18. Aduz a recorrente que “na ocasião do despacho que não homologou as compensações ora em análise, 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. Apesar disso, o acórdão recorrido **adotou critério jurídico manifestamente distinto** do adotado pelo I. Agente Fiscal”.

19. Nessa linha, conclui: “uma vez que a autoridade fiscal competente para apurar as supostas infrações do contribuinte **não alegou que o imposto pago no exterior não poderia ser aproveitado em períodos subsequentes por meio de compensação na forma de saldo negativo de IRPJ**, não caberia à Turma Julgadora, na tentativa de salvar o despacho decisório em questão, trazer esses novos argumentos para fundamentar a manutenção dos valores exigidos”.

20. Não assiste razão à recorrente. Explico.

21. No caso de o Despacho Decisório indeferir o direito creditório pleiteado e a decisão de primeira instância também indeferir o referido crédito por motivo diverso, não configura alteração de critério jurídico porquanto, ao contrário do que ocorre no lançamento de ofício - exceto no caso de presunção legal - em que o Fisco deve provar a infração apurada, no caso de repetição do indébito (compensação/restituição) é ônus do contribuinte provar a liquidez e certeza

do crédito pleiteado e dever do Fisco verificar tais requisitos.

22. Conforme salientado acima, o art. 170 do CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, **do sujeito passivo contra a Fazenda Pública**. Verifica-se, pois, que a fundamentação da decisão recorrida relativa ao direito creditório pleiteado está em consonância com o art. 170 do CTN e não configura mudança de critério jurídico.

23. Enfim, no caso de repetição de indébito, alegar que a análise da liquidez e certeza do direito creditório em primeira instância configura alteração de critério jurídico é valer-se, indevidamente, do manto protetivo da segurança jurídica e fazer letra morta o art. 170 do CTN o qual impõe como requisito fundamental para a repetição do indébito a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo. Afinal, não se trata de lançamento de ofício.

24. Ante tais fundamentos afastado a alegação de mudança de critério jurídico.

### **Imposto pago no exterior**

25. No caso em análise, a recorrente apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2003. Por essa razão, a decisão recorrida, com base na IN SRF nº 213/2002, impediu que a empresa utilizasse o imposto de renda (IR) pago no exterior para compor seu saldo negativo de IRPJ, uma vez que a norma exige a existência de lucro real positivo para tal procedimento. Veja-se:

#### **I.1.3. Da Análise do caso concreto. Falta de comprovação dos Requisitos Legais para a Dedução do Imposto de Renda recolhido no exterior.**

[...]

59. Cumpre destacar que, **ainda que os documentos 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/2004, 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. 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. Nesse sentido, **somente é cabível a compensação de imposto pago/retido no exterior, se o rendimento correspondente for tributado no País, e houver imposto a ser pago sobre tal incidência. A dedução de imposto pago/retido no exterior não pode gerar, por si só, saldo negativo de IRPJ.**

61. Na hipótese de apuração de prejuízo fiscal, é facultado à pessoa jurídica controlar no LALUR o imposto pago no exterior e promover a sua dedução com o imposto devido até o segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, desde que, em tais períodos, seja apurado lucro real positivo e observados os limites de dedução.

[...]

64. Do acima exposto, não obstante a apuração do prejuízo fiscal, ficou constatado que **a Interessada utilizou o suposto imposto de renda pago no exterior (ano-calendário 2003) como parcela de composição do crédito na apuração do saldo negativo do próprio ano-calendário 2003**, contrariando sua afirmação no sentido de que teria utilizado o referido imposto para aproveitamento em períodos posteriores (fl. 08), o que de fato não fez.

65. Desse modo, Voto pelo não reconhecimento do crédito pleiteado, relativo a imposto pago no exterior, no montante de R\$ 2.477.765,87, 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.

26. A recorrente alega que “tal entendimento manifestado pela autoridade administrativa por meio de Instrução Normativa (ato infra legal) não merece prevalecer, uma vez que se trata de instituição de ônus ao contribuinte não previsto em Lei”.

27. Alega ainda, com base no art. 26 da Lei nº 9.249/1995, que “a realização da compensação em análise está condicionada ao preenchimento dos seguintes requisitos: (i) o **imposto incidente sobre os lucros auferidos no exterior pode ser compensado com o imposto incidente, no Brasil**, sobre mencionados lucros; e (ii) tal compensação **não pode ultrapassar o valor do imposto devido pela pessoa jurídica no Brasil**”.

28. Na sequência aduz:

No caso concreto, **as controladas da ora Recorrente auferiram lucros no exterior e os submeteram à tributação** – conforme se demonstrará novamente nos capítulos a seguir –, o que satisfaz a condição versada no item (i) acima mencionado.

Se, de um lado, **as controladas da Recorrente encerraram o período de apuração de uma maneira positiva**, de outro, **a Recorrente encerrou seu período de apuração de uma maneira negativa**, não gerando lucro tributável pelas autoridades brasileiras.

**Apesar de a Recorrente 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, nos moldes do artigo 25 da Lei nº 9.249/95**, segundo o qual “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”.

Ora, uma vez computados na apuração do lucro real, verifica-se a incidência da legislação do imposto de renda sobre tais valores, na medida em que terão como consequência, no mínimo, a redução dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

29. Vejamos a legislação sobre o tema.

**LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.**

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.

30. A matéria foi detalhada na IN SRF 213/2002, nos seguintes termos:

**INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213, DE 7 DE OUTUBRO DE 2002**

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.**

[...]

§ 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.

[...]

§ 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 subseqüentes.

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

31. Conforme o disposto na Lei nº 9.249/1995, autoriza-se a compensação do imposto de renda pago no exterior, que tenha incidido sobre lucros e rendimentos auferidos fora do país, desde que tais valores sejam computados na apuração do lucro real. A compensação é limitada ao montante do imposto de renda devido no Brasil sobre os referidos lucros ou rendimentos do exterior.

32. A fixação desse limite impede que o Fisco brasileiro restitua ou compense imposto recolhido no exterior. Contudo, o contribuinte não sofre prejuízo, pois, caso a compensação não seja possível em determinado ano-calendário pela ausência de lucro real positivo, o valor do imposto pago no exterior poderá ser controlado na Parte B do e-LALUR para futura compensação, assim que a pessoa jurídica apure imposto devido e sempre em respeito aos limites legais.

33. Nesse mesmo sentido, é o posicionamento de Hiromi Higuchi<sup>1</sup>:

**O valor do imposto 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 no lucro real.** Se o lucro real, antes da adição dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, já era positivo, basta fazer dois cálculos do imposto devido na declaração, um antes da adição e outro depois da adição dos lucros. A diferença entre os dois cálculos é o limite para a compensação do imposto pago no exterior. Se o imposto pago no exterior for menor que a diferença, o pagamento é obrigatório. **Se o imposto pago no exterior for maior que a diferença, o excedente não poderá ser compensado com IRPJ.**

O imposto de renda e o adicional na declaração de rendimentos, sem adição dos lucros auferidos no exterior, foram de R\$ 10.000,00 enquanto que, com a inclusão dos lucros auferidos no exterior, o imposto é de R\$ 12.000,00. Nesta hipótese, se o imposto pago no exterior foi de R\$ 3.000,00, o excedente de R\$ 1.000,00 não poderá ser compensado.

<sup>1</sup> HIGUCHI, Hiromi; Imposto de renda das empresas. Interpretação e prática. Atualizado até 15/02/2017. p. 138.

34. E de Silvério das Neves, Paulo Viceconti e Francisco Aguiar<sup>2</sup>:

**Procedimentos a serem seguidos**

O imposto e adicional incidentes sobre os resultados auferidos no exterior serão calculados juntamente com os correspondentes às operações praticadas no Brasil.

O imposto de renda pago sobre o lucro no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, bem como aquele pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital auferidos diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, **poderão ser compensados com o que for devido em nosso país.**

Entretanto, *o tributo pago no exterior*, passível de compensação, não poderá *exceder o montante do imposto e adicional*, devidos no Brasil, sobre os resultados auferidos no exterior e incluídos no lucro real da pessoa jurídica domiciliada em nosso país.

Para a determinação deste limite, a pessoa jurídica deverá calcular o valor:

I - do total do imposto pago no exterior sobre os lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada ou sobre os rendimentos e ganhos de capital, que corresponder aos resultados do exterior computados no seu lucro real, efetuando sua conversão para Reais pela taxa de câmbio, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, no dia de seu efetivo pagamento;

II - do imposto e adicional devidos sobre o lucro real, **com** e **sem** a inclusão dos resultados do exterior.

O valor compensável do imposto pago no exterior não poderá exceder o valor determinado no item I *ou* a diferença positiva entre os valores calculados **com** e **sem** a inclusão dos resultados do exterior. Na prática, não poderá exceder o menor destes dois valores.

[...]

**Compensação em caso de prejuízo fiscal ou de lucro real no Brasil inferior ao resultado obtido no exterior.**

**O tributo pago sobre os resultados auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude da pessoa jurídica domiciliada no Brasil apresentar prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, poderá ser compensado com o que for devido em anos subsequentes.**

Para tal fim, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar, multiplicando os resultados do exterior pelas alíquotas de 15% e 25%, respectivamente, conforme seu valor exceda ou não o limite de isenção do adicional, e controlá-lo na Parte B do LALUR.

Na hipótese de lucro real maior que zero, porém inferior ao resultado obtido no exterior, o mesmo procedimento será aplicado sobre a diferença positiva entre estes dois valores.

<sup>2</sup> NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo; SILVA JR., Francisco Aguiar. Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos 9CSLL, PIS e COFINS). 15ª ed. São Paulo: FISCOsoft Editora Ltda., 2013, p. 773-774.

Se o valor do imposto pago for superior ao imposto compensável, apurado por esses procedimentos, somente este último poderá ser compensado (veja o caso prático 3 no item 23.9, a seguir).

Em ambos os casos mencionados, caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado pelos procedimentos respectivos, somente o valor pago poderá ser compensado.

35. Verifica-se, portanto, que, ao contrário do que sustenta a recorrente, a própria Lei nº 9.249/1995 - e não apenas a IN SRF nº 213/2002 - exige a apuração de imposto devido como condição para a compensação do tributo pago no exterior. Como a recorrente não apurou imposto devido no ano-calendário de 2003, mas sim um prejuízo fiscal de R\$ 93.146.713,66, inexistente permissão legal para que o imposto pago no exterior componha o saldo negativo de IRPJ do referido ano.

36. Ante o exposto, nego provimento à matéria. Deixo de me pronunciar sobre a higidez dos documentos comprobatórios de imposto pago no exterior, em razão da perda de objeto.

#### **IR-Fonte**

37. No caso em análise, a decisão recorrida manteve a glosa de parcelas de IR-Fonte. Vejamos.

#### **IR-Fonte: parcela de R\$ 361.359,99**

82. A Interessada anexou ao presente processo os Informes de Rendimentos do Ano-calendário 2002 (Doc. 22 e 23) às fls. 255 e 257, para comprovar os resgates em aplicações financeiras que possuía junto ao Banco Citibank (CNPJ nº 33.479.023/0001-80) e ao Banespa (CNPJ nº 61.411.633/0001-87), em montante equivalente a R\$ 1.809.507,26 e que os referidos resgates foram processados pelas Instituições Financeiras em 31/12/2002.

83. No entanto, não apresentou documentação comprobatória de que as Instituições Financeiras efetuaram as respectivas retenções a título de IRRF, no valor de R\$ 361.901,45, no ano-calendário 2003.

84. Compulsando o Sistema DIRF da Receita Federal do Brasil (fls. 1043/1047), **constatei ainda que as referidas retenções (Citibank no valor de R\$ 348.351,99 e Banespa no valor de R\$ 13.549,4) constam como tendo sido efetuadas no próprio mês de dezembro do ano-calendário 2002 (fl. 1047), não pertencendo, portanto, ao período em análise (ano-calendário 2003).**

85. Do acima exposto, **não restaram comprovadas as retenções no valor total de R\$ 361.359,99**, pelo que considero corretas as glosas da parcela de IRRF (retenção pelo Citibank no valor de R\$ 348.351,99 e pela Banespa no valor de R\$ 13.549,4), para o código de receita 3426 (ano-calendário 2003), conforme determinadas no Despacho Decisório (fls. 314).

38. A recorrente comprovou os resgates em aplicações financeiras e respectivas retenções junto ao Banco Citibank (CNPJ nº 33.479.023/0001-80) e ao Banespa (CNPJ nº

61.411.633/0001-87), em montante equivalente a R\$ 1.809.507,26, os quais foram processados pelas instituições financeiras em 31 de dezembro de 2002 e contabilizados no dia 02 de janeiro de 2003 (Doc. 28 e 29, e-fls. 255 e 257).

39. A decisão recorrida, de igual forma também confirmou a retenção na fonte no montante das referidas retenções (Citibank no valor de R\$ 348.351,99 e Banespa no valor de R\$ 13.549,4) efetuadas no próprio mês de dezembro do ano-calendário 2002 (fl. 1047). Porém, manteve a glosa em razão de não pertencerem ao ano-calendário 2003.

40. A controvérsia cinge-se, portanto, a saber se os valores decorrentes de aplicação financeira retidos em dez/2002 poderiam ser utilizados no saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 20023.

41. A tributação das aplicações de renda fixa está prevista na Lei nº 8.981, de 1995 e alterações, nos seguintes termos:

**Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**

Art. 65. **O rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa**, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, **a partir de 1º de janeiro de 1995, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda na fonte** à alíquota de dez por cento. [A partir de 01/01/1995 alíquota passou para **20%**, conforme art. 35 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997]<sup>3</sup>

§ 1º **A base de cálculo do imposto é constituída pela diferença positiva entre o valor da alienação**, líquido do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), de que trata a Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, e o **valor da aplicação financeira**.

§ 2º Para fins de incidência do Imposto de Renda na fonte, a **alienação** compreende qualquer forma de **transmissão** da propriedade, bem como a liquidação, resgate, cessão ou repactuação do título ou aplicação.

[...]

§ 7º **O imposto de que trata este artigo será retido:**

[...]

b) por **ocasião do pagamento dos rendimentos**, ou da alienação do título ou da aplicação, nos demais casos.

[...]

Art. 67. **As aplicações financeiras de que tratam os arts. 65, 66 e 70**, existentes em 31 de dezembro de 1994, terão os respectivos rendimentos apropriados pro-rata tempore até aquela data e tributados nos termos da legislação à época vigente.

§ 1º O imposto apurado nos termos deste artigo será adicionado àquele devido por ocasião da alienação ou resgate do título ou aplicação.

§ 2º **Para efeitos de apuração da base de cálculo do imposto quando da alienação ou resgate, o valor dos rendimentos, apropriado nos termos deste artigo, será acrescido ao valor de aquisição da aplicação financeira.**

[...]

<sup>3</sup> A partir de 01/01/2005 os rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte de acordo com alíquotas variáveis em função do prazo de aplicação, previstas no art. 1º da Lei nº 11.033, de 2004.

Art. 76. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

**I - deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real;**

II - definitivo, no caso de pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta, e de pessoa física.

§ 1º No caso de sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, o imposto poderá ser compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

**§ 2º Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e os ganhos líquidos produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995 integram o lucro real.**

[...]

§ 6º Fica reduzida a zero a alíquota do IOF incidente sobre operações com títulos e valores mobiliários de renda fixa e renda variável. (Grifo nosso)

**Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.**

Art. 35. Relativamente aos rendimentos produzidos, a partir de 1º de janeiro de 1998, por aplicação financeira de renda fixa, auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, a alíquota do imposto de renda será de vinte por cento.

42. Verifica-se, pois, que os rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa auferidos por pessoa jurídica no ano-calendário 2002 sujeitavam-se à incidência do IRRF à alíquota de 20% (art. 35 da Lei nº 9.532, de 1997).

43. Verifica-se ainda que, a partir de 1º de janeiro de 1995, os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e variável e os ganhos líquidos produzidos devem integrar o lucro real, o que significa dizer que nas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real esses **rendimentos/ganhos estão sujeitos à incidência de IRPJ** de acordo com o **regime de competência** (art. 76, §2º, da Lei 8.981, de 1995).

44. A incidência do IRRF sobre tais rendimentos/ganhos, por sua vez, ocorre por ocasião do pagamento dos rendimentos ou da alienação do título/aplicação e deve ser deduzido do IR apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real. Tem-se, portanto, **regime de caixa, para o IRRF** (art. 65, §7º, b; art. 76, I, da Lei 8.981, de 1995).

45. Acerca o IR-Fonte, destaca-se que o art. 70, §1º-A, da IN RFB nº 1585, de 2015, incluído pela IN RFB nº 1.720, de 2017, dispõe que o IRRF referente a rendimentos de aplicações financeiras já computados na apuração do lucro real de períodos de apuração anteriores, em observância ao regime de competência, podrá ser deduzido do imposto devido no encerramento do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção:

Art. 70. O imposto sobre a renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:

I - deduzido do devido no encerramento de cada período de apuração ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II - definitivo, no caso de pessoa física e de pessoa jurídica optante pela inscrição no Simples Nacional ou isenta.

§ 1º Os rendimentos e os ganhos líquidos de que trata este artigo integrarão o lucro real, presumido ou arbitrado.

§ 1º-A No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, **o imposto sobre a renda retido na fonte referente a rendimentos de aplicações financeiras já computados na apuração do lucro real de períodos de apuração anteriores, em observância ao regime de competência, poderá ser deduzido do imposto devido no encerramento do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção, observado o disposto no § 10.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1720, de 20 de julho de 2017)

§ 10. A compensação do imposto sobre a renda retido em aplicações financeiras da pessoa jurídica deverá ser feita de acordo com o **comprovante de rendimentos**, mensal ou trimestral, fornecido pela instituição financeira. (Grifo nosso).

46. Pois bem. No caso em análise, consta do informe de rendimentos e do Sistema Dirf da RFB, conforme observado pela decisão recorrida, a retenção de R\$361.359,99. Tendo em vista que a legislação de regência autoriza, no caso de rendimentos decorrente de aplicação financeira, permite a dedução do imposto devido no período da retenção, ou seja, de acordo com o regime de caixa, a glosa deve ser cancelada.

47. Observo ainda que o rendimento correspondente ao IR-Fonte (montante equivalente a aproximadamente R\$ 1.809.507,26) não seria capaz de reverter o prejuízo fiscal apurado de R\$ 93.146.713,66.

48. Nestes termos o valor de R\$361.359,99 deve compor o saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2003.

#### **IR-Fonte: parcela de R\$ 15.154,02**

88. Com relação ao Imposto de Renda retido na fonte incidente sobre receitas decorrentes de serviços prestados a Órgãos da Administração Pública, no valor total de R\$ 15.154,02, a Interessada não anexou ao presente processo os Informes de Rendimentos emitidos pelas referidas Fontes Pagadoras, mas tão somente planilhas (Doc. 26) às fls 263/271 do presente processo.

89. Compulsando ainda o Sistema DIRF da Receita Federal do Brasil (fls. 1043/1046), **não foram constadas as retenções acima referidas**, para o ano-calendário 2003, [...].

[...]

90. Do acima exposto, considero que estão corretas as glosas, no valor de R\$ 15.154,02, relativas ao Imposto de Renda retido na fonte incidente sobre receitas decorrentes de serviços prestados para Órgãos da Administração Pública, conforme determinadas no Despacho Decisório (fls. 314).

49. A recorrente limita-se a alegar que, “ao contrário do alegado no v. acórdão ora recorrido, do simples exame do Informe de rendimentos ora anexado (Doc. 32 da Manifestação de Inconformidade) se depreende claramente a retenção, por Órgãos Públicos, de IRRF em virtude de serviços prestados pela Recorrente em montante equivalente a R\$ 95.474,37”.

50. Ocorre que no Doc. 32 a que se refere a recorrente (e-fls. 261) não consta documentação comprobatória da retenção.

51. Assim, a glosa deve ser mantida.

### **Conclusão**

52. Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o IR-Fonte no montante de R\$361.359,99, o qual deve integrar o saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2003, e homologar as compensações declaradas até o limite de crédito disponível.

Assinado Digitalmente

**Efigênio de Freitas Júnior - Relator**