



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.720871/2017-99
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.512 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO DO EXCEDENTE EM PERÍODOS POSTERIORES. LIMITES. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA LIQUIDAÇÃO DE ESTIMATIVAS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos e legislativos distintos do recorrido que examinou o aproveitamento de excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas destinado à liquidação de estimativas de período subsequente. Os paradigmas admitidos não analisaram a demandada apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP para a liquidação das estimativas e, na parte em que flexibilizam o limite em razão do imposto devido, não tiveram em conta incidência sobre lucros de investidas no exterior, mas sim sobre outros rendimentos e em face de imposto retido e pago no Brasil, cuja compensação é estabelecida em regramento legal próprio.

CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DA EXPRESSÃO “PAGO NO EXTERIOR”. IMPOSSIBILIDADE.

Também devem ser considerados como impostos pagos no exterior, aqueles quitados ou cujo crédito foi extinto por compensação, mormente ante a explícita previsão legal que não admite a restrição de seus dizeres fora dos contornos normativos.

Reformada a premissa jurídica que dispensou o julgamento administrativo, desde a 1ª instância, de se manifestar sobre as provas apresentadas, os autos devem retornar à DRJ

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial apenas em relação à matéria “do aproveitamento do imposto compensado no exterior para a redução do tributo devido no Brasil”, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral; votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial com retorno à DRJ para apreciar os documentos relativos à compensação de imposto pago no exterior, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar provimento parcial ao recurso, sem retorno. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial de Divergência interposto por AMBEV S.A. em face do acórdão de nº 1401-004.117, proferido em 21 de janeiro de 2020. Por meio deste aresto, o Colegiado *a quo* deu parcial provimento ao apelo voluntário da contribuinte retro referida, tendo recebido, então, a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se configura a hipótese de nulidade do despacho decisório atacado quando foi dada à contribuinte oportunidade, durante o procedimento fiscal, de apresentar alegações e elementos probatórios e a fiscalização fundamentou o ato administrativo de forma suficiente nos aspectos fáticos e jurídicos.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Convém destacar que a contribuinte apresentou diversos elementos de prova em sede de manifestação de inconformidade. Tal fato, por si só, já seria suficiente para justificar uma cognição mais ampla dos fatos jurídicos por parte da autoridade julgadora de primeira instância em comparação com a autoridade fiscal.

Ademais, a argumentação atacada pela recorrente configura mero obiter dictum, uma vez que não foi a razão de decidir na parte que a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente.

JUNTADA DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA. INDEFERIMENTO.

O pedido genérico de apresentação de novos elementos de prova a qualquer tempo não encontra guarida no Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A diligência desnecessária para o deslinde do feito deve ser indeferida pela autoridade julgadora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

IR PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO COM O IRPJ DEVIDO.

Na espécie, no ano-calendário 2016, a contribuinte logrou comprovar a participação societária e a adição na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do lucro auferido por controlada/coligada no exterior, bem como parte do efetivo pagamento de imposto no exterior.

Neste caso, é de se deferir a compensação do IR pago no exterior, de acordo com a respectiva participação, sem formação de saldo negativo.

ESTIMATIVAS. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE DCOMP. IMPOSSIBILIDADE.

A necessidade de utilização de Declaração de Compensação para compensar as estimativas mensais de IRPJ ou CSLL com créditos anteriores é inafastável. Não havendo a constituição do débito de estimativa e a respectiva declaração de compensação, não há possibilidade deste valor compor o saldo negativo.

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

OBSERVAÇÃO DAS NORMAS COMPLEMENTARES. AFASTAMENTO DE PENALIDADES E JUROS. INDEFERIMENTO.

Considerando que a contribuinte aproveitou o IR pago no exterior de forma contrária à lei e que as orientações da ECF não dão suporte aos procedimentos adotados, é inaplicável, na espécie, o previsto no parágrafo único do artigo 100 do CTN.

A celeuma, diga-se, revolve Declaração de Compensação em que a ora insurgente pretende a utilização de crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ para a quitação de débitos próprios, tendo o aludido saldo sido apurado em 2016.

Em síntese, o valor em questão seria composto por estimativas e IRRF (antecipações) e, ainda, por parcela do imposto paga no exterior, por empresas direta ou indiretamente ligadas à interessada. E aqui cabem alguns destaques:

- a) no que toca às deduções atinentes ao imposto suportado no exterior, uma parcela deles teria sido quitada pelas controladas (diretas ou indiretas) mediante compensação e não pagamento, propriamente;
- b) já em relação às estimativas utilizadas na composição do predito saldo, estas teriam sido extintas por meio de compensação direta (“sem processo”, i.e., sem transmissão de DCOMP), tendo a empresa se utilizado de saldos de tributos também pagos no estrangeiro e que não teriam sido integralmente absorvidos pelos lucros observados em períodos pregressos.

Inicialmente, o pleito da empresa teria sido integralmente indeferido pela Unidade de Origem, decisão esta, diga-se, parcialmente reformada pela Delegacia da Receita de Julgamentos de Ribeirão Preto – POR – apenas para entender pela comprovação de parte adicional do IRRF declarado pela interessada. Como a adição retro não foi suficiente para formar um saldo negativo, todavia, não houve reconhecimento de qualquer crédito.

A contribuinte se socorreu, então, de recurso voluntário, o qual foi parcialmente provido a fim de reconhecer um crédito compensável no importe de R\$ 15.198.179,21. Dentre os fundamentos adotados pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamentos, destacam-se aqueles que remanescem, agora, em litígio, quais sejam: i) o imposto pago no exterior deve observar o valor devido do IRPJ devido no Brasil, não sendo possível utilizar a totalidade de tal importância caso ela ultrapasse aquela importância retro (não podendo, assim, *per se*, formar um saldo negativo); ii) admite-se como imposto pago no exterior apenas aquele quitado em espécie, não se admitindo, para tanto, aqueles valores porventura extintos por meio de compensação,

Com base nestes argumentos, o Colegiado reconheceu em parte o montante total dos impostos comprovadamente pagos (excluindo-se, daí, aqueles compensados) e, ainda, deduziu uma parcela menor destes do cômputo do saldo negativo (limitado, assim, ao valor do imposto efetivamente apurado, não se admitindo a formação de saldo negativo a partir, exclusivamente, da compensação em testilha). Esta decisão pode ser resumida a partir da seguinte passagem do aresto recorrido:

Desta apuração, resulta um saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2016 de R\$ 15.198.179,21.

Da tabela acima, verifica-se que, do montante de IR pago no exterior efetivamente comprovado, está-se utilizando R\$ 64.724.038,18 (R\$132.662.208,90 - R\$67.938.170,72) para compensar com o IRPJ devido no ano-calendário 2016.

Diante da utilização parcial do IR pago no exterior efetivamente comprovado para compensar com o IRPJ apurado no ano calendário 2016, resta um saldo de R\$ 56.610.891,61 (R\$ 121.334.929,79 – R\$ 64.724.038,18) a ser utilizado em períodos subsequentes ou para compensar com a CSLL devida no ano-calendário 2016.

Vale destacar que o acórdão atacado pelo recurso em exame também afastou do cômputo do saldo negativo as estimativas que foram extintas por compensação com saldos de tributos pagos no exterior, atinentes à períodos anteriores. Mas, como se verá, esta matéria já não mais se encontra *sub judice*.

Após o julgamento acima, a AMBEV opôs embargos de declaração, os quais, todavia, foram rejeitados, conforme despacho de e-fls. 24.566/24.576.

Cientificado da decisão acerca dos declaratórios em 02/02/2021 (e-fl. 24.581), a contribuinte interpôs o seu recurso especial em 10/02/2021 (e-fl. 24.582), por meio do qual aventou a ocorrência de dissídio jurisprudencial quanto a 5 matérias, das quais, apenas duas foram admitidas pela D. Presidência da 4ª Câmara desta Primeira Seção, a saber:

- a) “*possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR pago no exterior para fins de utilização como crédito válido para compensação com outros débitos*”, cujos paradigmas admitidos foram os de nºs 1402-001.345 e 1803-000.482;
- b) “*Reconhecimento dos valores de IR pagos no exterior por meio de compensação*”, cujos acórdãos indicados e admitidos foram os de nºs 1201-000.153 e 1302-003.149.

Cumprе registrar, porque relevantíssimo, que a interessada havia sustentado que o acórdão recorrido teria divergido de entendimento plasmado em dois outros paradigmas acerca do tema “*possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B*”. As decisões invocadas seriam as de nº 1803-000.482 e 1201-002.351, as quais, conforme se extrai do despacho de admissão supra, foram consideradas **insuficientes** para a demonstração do dissídio quanto a este tema (não obstante a D. Presidência de Câmara ter considerado o primeiro paradigma como suficiente para a comprovação da divergência em relação ao primeiro tema – daí o seu uso para aquela primeira matéria).

A empresa se insurgiu contra o despacho supra referido por meio de agravo o qual, todavia, foi rejeitado por meio da decisão de e-fls. 5.192/25.198, restando, assim, para este Colegiado, a apreciação apenas das duas matérias acima descritas.

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou as suas contrarrazões em que, inicialmente, premeu pela inadmissão do apelo. Em síntese, a Fazenda alegou que a insurgente não teria procedido à demonstração analítica da divergência invocada, limitando-se,

em suas palavras, a tratar de teses e ideias, sem se ocupar do apontamento da necessária similitude fática entre a decisão recorrida e os acórdãos a serem comparados.

Quanto ao mérito, defendeu a manutenção do aresto *a quo*.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

A contribuinte teve ciência do resultado do julgamento do seu recurso voluntário 10/08/2020, uma segunda-feira, conforme documento de e-fl. 1.408, tendo interposto o seu recurso em 24/08/2020 (e-fl. 1.409), restando, assim, patente, a sua tempestividade.

Outrossim, até a data da interposição do recursos em exame, nenhum dos paradigmas indicados teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo art. 67, § 15, do anexo II, do RICARF..

A D. PGFN, entretanto, sustentou que a insurgente não teria adotado o procedimento formal descrito nos §§ 1º, 6º e 8º, do predito art. 6º, tendo, deixado, assim, de proceder à demonstração analítica da divergência, inclusive com o destaque dos pontos de semelhança fática entre os acórdãos comparados e a decisão recorrida.

Venia concessa, mas não assiste razão à Fazenda.

Com efeito, uma leitura rasa do apelo espanca quaisquer dúvidas sobre o cumprimento deste pressuposto pela insurgente. Confira-se, ainda que, apenas, a guisa de exemplo, as páginas 13 e 14 do citado recurso, em que a interessada transcreve os trechos da decisão *a quo* e os compara com passagens do primeiro paradigma invocado, em relação à primeira matéria admitida. E ao fazê-lo, a interessada demonstra a existência de entendimentos contrapostos (sem se afirmar, aqui, ainda, se há, de fato, uma divergência).

E o mesmo se dá quanto ao segundo tema, mormente em relação ao paradigma de nº 1302-003.149, em que a empresa, inclusive, não só aponta para uma possível similitude fática mas, inclusive, lembra que o caso comparado abordava situação divisada em processo em que contida a própria recorrente.

Enfim, lembrando que, a teor do Manual de Admissibilidade, a demonstração analítica da divergência não pressupõe a elaboração de um quadro comparativo, o fato é que a contribuinte se desincumbiu, de forma satisfatória, deste requisito.

Quanto a tais pressupostos, os apelos são admissíveis.

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

1.2.1 Da primeira matéria admitida – da possibilidade da compensação de imposto pago no exterior resultar em saldo negativo do IRPJ.

Sobre este tema, o acórdão recorrido é, em certa medida, econômico. Limitou-se, quanto a tal ponto, a afirmar que “*a compensação não pode gerar saldo negativo*”. Não obstante

⁴ Op. cit. p. 57.

dizer que trataria mais detidamente do assunto num tópico ulteriormente elaborado, a D. Relator da decisão *a quo* termina, mais uma vez, apenas por assentar que a legislação de regência não autorizaria a formação de saldo negativo a partir desta compensação, sem tecer considerações mais aprofundadas.

A despeito disto, é importantíssimo esclarecer que o aresto ora examinado superou todas as questões fáticas relevantes para a adoção de sua tese jurídica, afirmando haver, mesmo que em parte, a comprovação do imposto pago/retido no exterior, bem como a relação de controle, ainda que indireto, entre a insurgente e a empresa situada no exterior (CMQ, subsidiária integral da AMBEV Lux).

Ou seja, o único aspecto fático que persiste como pressuposto para fundamentar as conclusões propostas pela decisão de 2º grau, foi a existência de tributo apurado e que, após as deduções do IRRF, teria, ainda, gerado um tributo a pagar, que seria, assim, tomado como o limite para a compensação em exame. Outrossim, não há questionamentos quanto ao fato de que a contribuinte efetivamente adicionou seus lucros, observados extraterritorialmente, ao seus resultados.

No primeiro paradigma admitido, atestou-se, ainda no âmbito da investigação intentada por ocasião da ação fiscal proposta, que a contribuinte, lá, teria apurado prejuízo fiscal e que, assim, não se satisfaria o pressuposto do art. 26, *caput*, da Lei 9.249/95. E, ao se debruçar sobre tal fato, o D. Relator desta decisão cravou, primeiramente, inexistir vedação legal e, num segundo momento, que a absorção dos lucros observados reduziu o saldo prejuízos, afirmando, ao fim que *“própria DIPJ/2006 (ano-calendário 2005) na sua ficha 12b [...]indica que o imposto pago no exterior sobre os lucros efetivamente tributados no Brasil, linha 07, podem compor eventual Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ”*.

A situação tratada no acórdão de nº 1402-001.345 é, inclusive, mais gravosa que a observada nos autos, até porque, aqui, não se observou prejuízo fiscal. E é por isso que esta dessemelhança não afeta o juízo de admissibilidade aqui posto; a tese, assim, autoriza a compensação mesmo que verificado um resultado contábil negativo, que se o diga quando, como no caso vertente, houve efetiva apuração de tributo a pagar.

Já em relação ao acórdão a ser comparado, de nº 1803-00.482, vale destacar que tal paradigma teria sido apresentado pela insurgente para fundar a alegação de divergência atinente ao uso do imposto pago no exterior para quitar as suas estimativas mensais. Todavia, e não obstante entender que quanto aquela matéria, o aludido aresto não comprovaria a divergência, a D. Presidência da 4ª Câmara entendeu que semelhante decisão se prestaria para demonstrar o dissídio quanto ao a tema agora abordado.

Nada obstante, e mesmo quanto ao dissídio agora examinado, o acórdão acima referido é de tal sorte genérico e pouco claro, que não me é dado, sequer, entender o que foi, ali decidido. Aventou-se, então, apenas, a contraposição à tese aqui discutida, porque, também lá, o fundamento para a o não reconhecimento do crédito foi o fato da empresa ter apurado prejuízo fiscal... só que isso sequer é mencionado no voto condutor que, diga-se, limitou-se a assim expor:

Entende este Relator que a Instrução Normativa SRF riº 213, de 7 de outubro de 2002, que "dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital

auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País", ao normatizar, entre outros, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, embora não se refira especificamente ao art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, alcança, também, a compensação do imposto pago no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente [...].

Ora, a própria menção ao art. 15 da Lei 9.430/96 deixa extrema de dúvidas que a predita decisão comparada não decidiu e não se referiu ao fato da contribuinte, lá, ter apurado prejuízo fiscal. E neste ponto, o voto condutor faz apenas uma referência ao art. 14, § 15, da IN 213/02, que autoriza o uso de saldos de imposto pagos no exterior que não puderem integralmente absorvidos, em períodos posteriores (questão estranha à matéria objeto deste processo).

A norma concreta e individual, tal como ali erigida, não guarda qualquer semelhança com aquela edificada pela decisão recorrida, dado considerar, como antecedente normativo, prescrições e situações em momento algum sequer aventadas pelo Colegiado *a quo*.

Este precedente, portanto, não serve como paradigma do tema agora abordado.

Diante disso, o recurso especial o contribuinte merece seguimento, contudo, apenas em relação ao acórdão comparado de nº 1402-001.345.

I.2.1 Da segunda matéria admitida – do aproveitamento do imposto compensado no exterior para a redução do tributo devido no Brasil.

Quanto ao primeiro paradigma invocado, de nº 1201.000.153, me contento com as razões adotadas pelo despacho de admissibilidade. De fato, mesmo que nesta decisão, o direito à compensação tenha sido recusado, tal se deu por questões eminentemente fáticas. Nada obstante, o voto vencedor deste acórdão, da lavra do D. Conselheiro Guilherme Adolfo do Santos, consignou, de forma clara, e não em *obter dictum*, que a expressão pagamento deve ser compreendida de forma mais extensa, não se limitando, pois, ao pagamento em moeda.

E disse-se não se tratar de *obter dictum* porque, para alcançar as suas conclusões, o Redator daquele aresto teve, primeiramente, que assentar aquela premissa, ou, de outra sorte, o pleito do contribuinte, lá, seria improvido de plano, ante a tese jurídica inicialmente adotada pelas instâncias anteriores. Ou seja, o aludido entendimento foi proferido em cima do caso concreto e de forma suficientemente autônoma.

O dissídio, neste caso, está demonstrado.

No que tange, por outro lado, ao segundo acórdão invocado, de nº 1302-003.149, de cujo julgamento este Relator participou, enquanto vogal, diga-se, o problema lá aventado ficou adstrito à comprovação dos pagamentos sem que o colegiado manifestasse uma opinião específica acerca da extensão ou compreensão da expressão “pagos ou retidos”. Confira-se:

Por representar uma parcela significativa do saldo total, relativo aos pagamentos da CMQ Cervceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G, situada na Argentina, foi contatada a firma-membro KPMG daquele país, a qual confirmou que os documentos fornecidos pela recorrente corresponderiam a (i) imposto pago por meio de transferência interbancária eletrônica e (ii) compensação realizada por meio de formulário denominado de F.798 Solicitud de Compensación.

Ainda foi fornecida a legislação correspondente daquele país, confirmando que os meios de comprovação dos recolhimentos estão descritos na "Resolución 1778/2004 AFIP" (trata de pagamento), "Resolución General AFIP n.º 1658/2004", "Resolución General AFIP" n.º 1659/2004 e Lei n.º 11.683/1998.

[...]

Portanto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário relativo a tributação dos lucros auferidos pela controlada Quilmes Industrial SA Quinsa, sediada em Luxemburgo, para que sejam utilizados para compensação dos créditos tributários lançados, incidentes sobre a base de cálculo no valor de R\$ 61.365.500,72, os pagamentos comprovadamente recolhidos no exterior, conforme tabela acima, no valor de R\$ 93.248.220,88 (incluindo o valor de R\$ 2.216.531,37 da FNC no Paraguai).

Em verdade, a decisão lá prolatada partiu da premissa de que a documentação trazida comprovaria a extinção do tributo, seja este em que modalidade for, sem que fosse feito qualquer juízo crítico, mormente a luz da legislação brasileira. Não houve, destarte, uma interpretação acerca das disposições do art. 26 da Lei 9.249/96, mas, tão só, um exame do plano eminentemente fático.

Dito desta forma, deve-se admitir o apelo ainda que, todavia, somente em relação ao acórdão de n.º 1201.000.153.

II MÉRITO.

II.1 A consideração do imposto quitado por compensação envidada no exterior.

Vale destacar, como venho fazendo em julgados de minha relatoria, que só se admite ultrapassar o *core of settle meaning* das palavras e expressões empregadas pela lei ou substrato normativo, se estas não permitirem ao aplicador a sua compreensão, dada a imprecisão da linguagem, ou se o entendimento depreendido contrariar o próprio ordenamento (limitado, neste caso, o exercício hermenêutico pelo princípio da separação dos poderes, de sorte a se manter a validade da regra pela sua adequação ao sistema jurídico).

E, neste passo, faço eco às palavras do Conselheiro Guilherme Adolfo em que o mesmo, assim, assenta:

A leitura isolada do *caput* poderia levar à interpretação de que bastaria a incidência do imposto no exterior para autorizar a sua compensação. Essa, porém, não é a melhor exegese em face do § 3º. Como a determinação do valor do direito pela conversão para moeda nacional deve levar em conta a data do pagamento, só podemos inferir que o pagamento é essencial para o reconhecimento do crédito.

Todavia, o termo pagamento, como já asseveramos acima, não deve ser interpretado de forma estrita, mas sim como quitação, como extinção satisfativa da obrigação, na qual se enquadra a compensação.

Notem que o direito creditório, ali, só foi negado por falta de provas acerca da própria compensação e não por conta da tese jurídica que recusa o reconhecimento de crédito ante a forma de sua extinção.

Deixo, aqui, claro, que a posição que agora assumo não contraria o meu entendimento atinente à imprestabilidade da compensação para aperfeiçoar a hipótese do art. 138 do CTN. De fato, não considero as palavras “pagamento” e “compensação” como sinônimas e nem mesmo dotadas de uma mesma natureza jurídica (até porque tratadas apartadamente pelo

CTN, sendo certo que a compensação, homologada, conforma hipótese de extinção do crédito tributário, na forma do art. 156 do aludido diploma de lei complementar).

Mas a compensação agora tratada é, pelo que se tem nos autos, forma de extinção do crédito no exterior, sem que haja qualquer tipo adicional de objeção a isso... não posso dar a este instituto alienígena o mesmo entendimento que assumo quanto a esta figura no âmbito da legislação brasileira.

Nesta esteira, considero correta a compreensão segundo a qual considera-se como forma de quitação do imposto exigido no exterior, a compensação lá fora envidada.

Todavia, e ainda que a tese jurídica defendida pela decisão recorrida esteja equivocada, *venia concessa*, o fato é que o reconhecimento de valores adicionais do imposto quitado no exterior (R\$ 92.532.150,63) não tem o condão de alterar o resultado do presente julgamento, ainda que, todavia, apenas em relação ao direito creditório pretendido.

Isto fica sobejamente claro a partir dos cálculos emendados nas páginas 59 e 60 do acórdão recorrido:

Descrição	Decisão da DRJ	Voto
1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica		
2. À alíquota de 15%	R\$ 79.611.725,34	R\$ 79.611,725,34
3. Adicional	R\$ 53.050.483,56	R\$ 53.050.483,56
Total	R\$ 132.662,208,90	R\$ 132.662,208,90
4. (-) Imposto de Renda pago no exterior	R\$ 67.938.170,72	R\$ 132.662.208,90
5. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF	R\$ 15.198.179,21	R\$ 15.198.179,21
6. (=) Saldo de IRPJ a Pagar/Saldo Negativo	R\$ 49.525.858,97	-R\$ 15.198.179,21

Na observação que se seguiu ao quadro demonstrativo acima, o D. Relator incorre em erros, destaque-se. Isto porque afirmou que, na hipótese, teria se utilizado do valor de R\$ 64.724.038 do crédito disponível para a empresa (R\$ 121 milhões, considerados comprovados – excluídos, daí, aqueles atinentes à parcelas quitadas por compensação) o que, inclusive, resultaria num saldo a compensar com a CSLL de R\$ 56 milhões, aproximadamente. Todavia, para chegar ao saldo negativo de R\$ 15 milhões, aquele julgador se utilizou do valor total do imposto pago no exterior, informado pelo próprio contribuinte (R\$ 132.662.208,90) e não aquele que ele mesmo havia identificado anteriormente (R\$ 121.334.929,79).

Partindo-se das premissas do próprio julgador de piso, a realidade que seria a seguinte:

Descrição	Decisão da DRJ	Voto
7. Imposto de Renda Pessoa Jurídica		
8. À alíquota de 15%	R\$ 79.611.725,34	R\$ 79.611,725,34
9. Adicional	R\$ 53.050.483,56	R\$ 53.050.483,56
Total	R\$ 132.662,208,90	R\$ 132.662,208,90
10. (-) Imposto de Renda pago no exterior	R\$ 67.938.170,72	R\$ 121.334.929,79
11. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF	R\$ 15.198.179,21	R\$ 15.198.179,21
12. (=) Saldo de IRPJ a Pagar/Saldo Negativo	R\$ 49.525.858,97	-R\$ 2.870.900,1

Ou seja, o valor do imposto pago no exterior não só seria integralmente consumido (a par da preconcepção adotada, de que esta compensação não pode gerar saldo negativo), como, também, resultaria num saldo negativo inclusive menor.

Em linhas gerais, mesmo que este Colegiado tivesse admitido a primeira matéria, o fato é que, sem a discussão quanto a própria quitação das estimativas, o resultado final ainda seria o mesmo, precisamente em decorrência do erro acima destacado, ao menos quanto ao primeiro tema

No caso do assunto em tela, entretanto, há, sim, um reflexo que ultrapassará os limites do pedido compensação em análise. Isto porque, ao se reconhecer a possibilidade de utilização dos valores compensados no exterior, aumentar-se-á o saldo o crédito disponível para o contribuinte para fins de compensação com a CSLL ou mesmo com o IR devido em exercícios futuros.

Neste diapasão, e utilizando-nos das apurações realizadas pelo próprio acórdão recorrido, o valor total comprovado e disponível para o contribuinte de imposto pago/compensado no exterior, seria de R\$ 121.334.929,79 + R\$ 92.532.150,63, ou seja, R\$ 213.867.080,42. Como desta parcela foi utilizada a importância de R\$ 132.662.208,90, ter-se-ia um saldo disponível para compensação com a CSLL ou, mesmo, em exercícios posteriores de R\$ 81.204.871,52 e não de R\$ 56 milhões, como decidido na instância *a quo*.

Dito assim, o recurso deve ser provido, ainda que parcialmente, para se reconhecer a disponibilidade de um crédito de imposto pago no exterior, no valor destacado no parágrafo anterior.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, votei por CONHECER do recurso especial no que restei vencido, tendo sido admitido o recurso apenas quanto a matéria tratada no item II.2. E quanto a esta, voto por lhe DAR PARCIAL PROVIMENTO, com base nas considerações propostas no aludido tópico, deste voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado o acompanhou apenas no conhecimento da matéria “Do aproveitamento do imposto compensado no exterior para a redução do tributo devido no Brasil” e, no mérito deste tema, a maioria também divergiu do provimento parcial nos termos expostos pelo I. Relator, concluindo que caberia o retorno dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância para exame das provas correlatas ao imposto que teria sido objeto de compensação no exterior.

Trata-se, nestes autos, de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2016, no valor original de R\$ 1.163.406.197,95, e destinado a compensações declaradas a partir de 24/02/2017.

Os autos estão instruídos com intimação e documentos apresentados pela Contribuinte antes da edição do primeiro despacho decisório, no qual consta como não confirmada a dedução a título de “IR Exterior” no valor de R\$ 1.148.208.018,74. Como o IRPJ devido no período representou R\$ 132.662.208,90, as antecipações confirmadas, a título de IRRF, no valor de R\$ 15.198.179,21, foram insuficientes para liquidar o débito, de modo que as compensações vinculadas restaram integralmente não homologadas. A autoridade julgadora de 1ª instância, porém, anulou esta decisão por cerceamento ao direito de defesa, em razão da motivação deficiente do ato.

O segundo despacho decisório chegou à mesma conclusão do primeiro, apesar de confirmar apenas parcialmente as retenções na fonte no valor de R\$ 14.882.316,63, por indicar sua insuficiência para liquidação do IRPJ apurado no período. Quanto ao imposto de renda pago no exterior, depois da objeção preliminar de a dedução de imposto pago no exterior estar limitada ao imposto devido apurado no período, ainda que comprovados os demais requisitos legais, concluiu-se a partir da análise dos documentos apresentados pela Contribuinte: i) não ser possível *confirmar a participação da AMBEV S/A nas empresas das quais pretende utilizar o suposto pagamento de IR pago no Exterior*; ii) parte dos documentos correspondentes às demonstrações financeiras das alegadas investidas não se prestar como prova por estar em língua estrangeira; e iii) parte dos documentos correspondentes a pagamentos efetuados no exterior não se prestar como prova por estar em língua estrangeira e não observar outros requisitos formais, além de não comprovarem o alegado.

A segunda decisão de 1ª instância proveu parcialmente a manifestação de inconformidade, mas não reconheceu direito creditório. A Contribuinte alegou que o saldo negativo do período seria, na verdade de R\$ 1.349.310.038,85, deduzindo IRRF superior ao informado em DCOMP (R\$ 16.423.997,90), estimativas de R\$ 1.332.886.040,95 e imposto de renda pago no exterior de R\$ 132.662.208,90. A análise do crédito, porém, ficou limitada ao montante de crédito informado em PER/DCOMP - R\$ 1.163.406.197,95 -, validando-se a totalidade das retenções originalmente informadas e, quanto ao imposto pago no exterior, consignando-se que:

- consoante exposto na análise do saldo negativo de IRPJ de 2015 – em pauta nesta reunião de julgamento, processo administrativo nº 16692.720872/2017-33 - , o imposto pago no exterior em 2014, e não utilizado em razão da apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, restou comprovado no valor de R\$ 141.887.966,61, admitindo-se a dedução de R\$ 69.986.733,54 na apuração do IRPJ e, no processo administrativo nº 16692.720874/2017-22, de R\$ 10.637.829,52 na apuração do saldo negativo de CSLL de 2015, remanescendo R\$ 61.263.403,55 para utilização em períodos posteriores dentro dos limites normativos;
- o IRPJ e a CSLL apurados em 2016, nos valores de R\$ 132.662.208,90 e R\$ 46.820.507,88, foram afirmados como liquidados com imposto pago no exterior em 2016, enquanto as estimativas teriam sido liquidadas com

imposto pago no exterior e não aproveitado como dedução em 2014 (R\$ 193.632.344,71) e 2015 (R\$ 1.753.599.985,77). Contudo, *o limite de utilização de imposto pago no exterior, em razão dos tributos calculados sobre os lucros auferidos no exterior e adicionados ao lucro tributável, é aplicável para todas as deduções de imposto pago no exterior, quer do próprio período, quer de períodos anteriores. o limite de utilização do IR pago no exterior como dedução é único e abrange tanto o imposto eventualmente utilizado como dedução na estimativa como o montante do mesmo imposto utilizado como dedução no encerramento do período, independente da origem ser no próprio período ou em períodos anteriores.* E, neste sentido, somente a estimativa apurada em dezembro com base em balancete de redução ou suspensão pode ser reduzida por imposto pago no exterior, porque esta apuração equivale à do ajuste anual e permite a aferição do limite de dedução, conforme Manual de Orientação de Leiaute de Escrituração Fiscal (ECF);

- o limite de utilização de imposto pago no exterior em 2016 era R\$ 132.662.208,90 e, se comprovados os pagamentos alegados, restaria R\$ 1.346.262.662,84 para aproveitamento em períodos posteriores;
- aproveitando-se a apuração acerca das controladas diretas e indiretas no exterior em 2014, constante do procedimento anterior, e apuradas as informações de 2015 e 2016 nestes autos, em parte delas foi comprovado o percentual de participação, e a documentação acerca do reconhecimento dos lucros destas investidas por equivalência patrimonial foi insuficiente para confirmar a alegação de reconhecimento de lucros auferidos no exterior nos anos de 2014 a 2016;
- os documentos apresentados para comprovação de pagamentos no exterior em 2014 foram constatados insuficientes no procedimento anterior, exceto quanto a pagamento proporcional de R\$ 30.207.791,258 da investida Cerveceria Paraguay S/A em 2014, mas cuja dedução não foi admitida em razão da falta de comprovação do percentual de participação na investida;
- os documentos apresentados para comprovação de pagamentos no exterior em 2015 resultaram em confirmação mais ampla que a do procedimento anterior, limitada a R\$ 141.887.966,61 da investida Cerveceria Y Malteria Quilmes (Argentina), e totalizando R\$ 148.562.733,78 em razão de pagamentos por outras investidas, recordando que da parcela antes reconhecida fora admitida a dedução de R\$ 69.986.733,54 para redução do IRPJ e de R\$ 10.637.829,52 para CSLL, ambos de 2015;
- a falta de comprovação da *participação da AMBEV como controladora da empresa Cerveceria Y Malteria Quilmes* em 2016 impediu o reconhecimento de qualquer pagamento no exterior neste período; e
- observado o limite de R\$ 132.662.208,90 para dedução do imposto pago no exterior, o remanescente comprovado de 2014, no valor de R\$ 67.938.170,72, juntamente com o IRRF comprovado de 15.198.179,21,

foram insuficientes para liquidar o IRPJ devido no período, e não evidenciaram saldo negativo a ser reconhecido em 2016.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, depois de rejeitar as preliminares arguidas pela Contribuinte, assim sintetiza o mérito a ser decidido:

Portanto, duas são as matérias controversas submetidas à apreciação deste colegiado no presente julgamento.: (i) o aproveitamento do IR pago no exterior no ano-calendário 2016; (ii) a utilização de saldos de IR pago no exterior de 2014 e 2015 para compensar estimativas de IRPJ em 2016 para que essas estimativas compoñham o saldo negativo do ano.

Com respeito ao primeiro ponto, confirmando que a Contribuinte deteria a totalidade do capital de Cerveceria e Malteria Quilmes (CMQ, Argentina), o voto condutor do acórdão recorrido traz registradas as seguintes situações acerca dos alegados pagamentos no exterior: *(i) pagamentos sem documentos de suporte; (ii) valores efetivamente pagos; (iii) valores objeto de retenção; e (iv) valores compensados*. E, dentre os valores comprovados, rejeitou aqueles correspondentes a compensação, vez que a legislação invocada pela Contribuinte *admite apenas a compensação do imposto efetivamente pago ou retido no exterior e não admite a compensação no Brasil de montantes que foram objeto de compensação no exterior*. Os pagamentos admitidos, considerados os valores antes admitidos na decisão de 1ª instância, foram aceitos como dedução dentro do limite legal, no caso liquidando o imposto devido, e convertendo o IRRF confirmado em saldo negativo de R\$ 15.198.179,21. Registrou-se, ainda, a sobra de R\$ 56.610.891,61, passível de dedução com a CSLL.

Na sequência, analisando *em que condições as estimativas de IRPJ, quando compensadas com créditos de períodos anteriores, podem compor o saldo negativo de IRPJ*, observou-se que, como as estimativas pagas ou compensadas mediante DCOMP são passíveis de dedução no ajuste anual, *a pretensa compensação na escrituração contábil e fiscal entre o IR pago no exterior e os débitos de estimativa de IRPJ não se mostra viável*. Expressamente consignou-se que:

O sentido da norma é evidente: o que é passível de restituição é o IRPJ efetivamente pago ou retido. Para tanto, a Declaração de Compensação tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória. Portanto, **para que a estimativa pudesse ser compensada com IR pago no exterior, a contribuinte deveria ter declarado os débitos e feito a extinção por meio de Declaração de Compensação**.

Todavia, a contribuinte não declarou os débitos das estimativas ora reclamadas e não os compensou em DCOMP. Portanto, tais valores não podem compor o saldo negativo de IRPJ no ano calendário 2016. *(negrejou-se)*

Depois de concluir *que não podem integrar o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2016 as estimativas que foram objeto de compensação apenas na escrituração comercial/fiscal e não foram declaradas por meio de DCOMP*, vez que não houve a constituição dos respectivos débitos e sua extinção sob condição resolutória por meio de DCOMP, o voto condutor do acórdão recorrido afirma, de toda a sorte, a impossibilidade de *compensar as estimativas de IRPJ no ano-calendário 2016 com créditos de IR pago no exterior em 2014 e 2015*, porque necessário seria que tal crédito fosse passível de restituição ou ressarcimento, e isso não se verifica, vez que *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*.

E, confrontando o entendimento da Contribuinte no sentido de que haveria uma *distinção entre o aproveitamento do IR pago no exterior no ano corrente e os créditos decorrentes de IR pago no exterior em períodos anteriores*, o voto condutor do acórdão recorrido traz que:

Em relação à situação concreta, que diz respeito ao aproveitamento de créditos de IR pago no exterior controlados na Parte B do LALUR, impende ressaltar que as normas legais não preveem qualquer aproveitamento de crédito de IR pago no exterior em períodos subsequentes àquele em que os respectivos lucros foram reconhecidos. Tal possibilidade surge tão somente com a Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

[...]

O que se tem, portanto, é verdadeiro benefício fiscal veiculado não por meio de lei, mas de instrução normativa da Secretaria da Receita Federal.

Partindo do princípio de que a norma legal não prevê a possibilidade de se devolver no Brasil o imposto pago no exterior e que a única forma de aproveitar o IR pago no exterior é para compensar com o IRPJ e a CSLL devidos quando houver adição de lucros de controladas/coligadas no exterior às respectivas bases de cálculo, penso que a interpretação mais correta desse dispositivo normativo administrativo é que possibilite tão somente o aproveitamento previsto pela lei.

Ora, se é vedado pela legislação pátria utilizar o IR pago no exterior do ano corrente para formar saldo negativo de IRPJ ou CSLL e, com isso, compensar com outros débitos, por que haveria uma transmutação de crédito não compensável para crédito compensável com o registro desse crédito na Parte B do LALUR?

O sentido da norma legal se mantém: não é passível de devolução no Brasil o imposto pago no exterior.

Mais à frente, arremata-se que: *O que fica evidente é que o artifício de “compensar” estimativas de IRPJ e CSLL com créditos de IR pago no exterior configura-se em verdadeira fórmula alquímica que transmutaria o imposto pago no exterior – que, em hipótese alguma seria passível de restituição ou ressarcimento no Brasil – em saldo negativo, ou seja, em crédito passível de restituição ou ressarcimento.*

Houve oposição de embargos de declaração rejeitados em exame de admissibilidade, e deste despacho destaca-se:

Neste tópico, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em omissão/obscuridade, com base na premissa de que, em sua visão, o regime de compensação de lucros no exterior não se confunde com a sistemática de compensação via DComp. Defende que existem permissivos legais que fundamentam seu entendimento e que o imposto de renda e a contribuição social devem compor o saldo positivo ou negativo apurado no fim do período.

Completa a interessada com o argumento de que a utilização de tributos pagos no exterior possui regramento próprio e específico, que não é o da sistemática estabelecida pelo artigo 74 da Lei n. 9.430/96.

[...]

Nota-se, à evidência, que o voto condutor entendeu que sem a DComp não é possível, em nenhuma hipótese, a compensação de estimativas de IRPJ ou CSLL com créditos anteriores. E, na exata medida em que a decisão entendeu que a sistemática não

comporta exceções, isso, por óbvio, também se aplica aos resultados apurados no exterior.

Assim, verifica-se que o Colegiado simplesmente não acolheu a tese de “regimes diferentes de compensação”, ora suscitada pela Embargante. Não se trata, pois, de omissão ou obscuridade, visto que o racional adotado pelo voto condutor é cristalino, como se pode depreender dos seguintes excertos (destacaremos):

[...]

Neste tópico, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em omissão, decorrente da falta de indicação da base legal que vedaria que o IR apurado no exterior formasse saldo negativo no país.

[...]

Salta aos olhos que o voto condutor expressamente enfrentou a questão, primeiro com a *indicação de toda a legislação* que rege a sistemática de lucros no exterior (que, inclusive, resumiu, de maneira tópica, para melhor esclarecimento da posição adotada) e, depois, analisando especificamente a tese suscitada pela interessada, como se pode facilmente depreender da leitura dos seguintes excertos (destacaremos):

[...]

Neste derradeiro tópico, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em omissão, ao não indicar o comando normativo que impede a possibilidade de aproveitamento de imposto de renda compensado no exterior, com base no argumento de que seria irrazoável interpretar “pagamento como algo estrito à quitação em dinheiro”.

[...]

Eis, portanto, a reclamada base legal, expressamente utilizada pelo voto condutor, ao contrário do que alega a interessada. Os destaques são originais, o que apenas confirma que, para o Colegiado, somente a estimativa efetivamente paga possui previsão expressa para compensação ou formação de saldo negativo.

[...]

O recurso especial da Contribuinte veiculou quatro matérias, assim sintetizadas no exame de admissibilidade:

Divergência I: “Processo administrativo – limites objetivos da lide”

Paradigma indicado: Acórdão nº 1803-000.482.

Divergência II: “Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas”

Paradigma indicado: Acórdão nº 1402-001.345.

Divergência III: “Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”

Paradigmas indicados: Acórdãos nº 1803-000.482 e nº 1201-002.351.

Divergência IV: “Reconhecimento dos valores de IR pagos no exterior por meio de compensação”

Paradigmas indicados: Acórdãos nº 1302-003.149 e nº 1201-00.153.

Divergência V: “Exclusão das penalidades por força do inciso I e parágrafo único do art. 100 do CTN”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1402-001.476 e n.º 1402-001.345.

Registre-se, por oportuno, que, diversamente do procedido nos autos do processo administrativo n.º 16692.720872/2017-33, no qual debateu temas semelhantes, pertinentes ao saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2015, nestes autos a Contribuinte inverteu a ordem das divergências, apresentando a matéria “Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas” (paradigma n.º 1402-001.345) antes da matéria “Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B” (paradigmas n.º 1201-002.351 e n.º 1803-000.482).

Naqueles autos, depois de analisar a matéria “Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”, excluir o paradigma n.º 1201-002.351 e dar seguimento com base no paradigma n.º 1803-000.482, concluiu-se que a matéria “Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas” trataria do mesmo questionamento formulado na matéria que teve seguimento e, em relação à qual, já haviam sido analisados os dois paradigmas indicados, razão pela qual não foi analisado o paradigma n.º 1402-001.345.

Já nestes autos, depois de primeiro analisar a divergência aqui indicada sob o tópico II e dar-lhe seguimento com base no paradigma n.º 1402-001.345, ao passar para o exame da matéria seguinte, a conclusão do exame de admissibilidade foi, em princípio, diferente da anterior, vislumbrando temática distinta da primeira, mas ainda assim concluindo que o paradigma n.º 1803-000.482 se assemelhava, em verdade, à matéria anterior, para assim admiti-lo para caracterização daquela divergência. Ao final, o paradigma n.º 1201-002.351 foi novamente rejeitado no âmbito da divergência aqui trazida no tópico III.

O seguimento parcial do recurso especial, assim, deu nos seguintes pontos:

2ª Divergência: “Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas”

[...]

De fato, o acórdão recorrido, consoante já aqui exposto, com fundamento na *impossibilidade de restituição/ressarcimento de IR pago no exterior*, não aceitou, no caso concreto dos autos, que o IR pago no exterior pudesse gerar saldo negativo de imposto no ano-calendário 2016.

Este entendimento abrangeu tanto a situação relativa à *utilização do IR pago no exterior no próprio ano-calendário 2016*, quanto a situação relativa à *compensação dos valores do IR pago no exterior em anos anteriores (2014 e 2015), e controlados no Lalur, com valores de estimativas de 2016*. Em ambas as situações, o entendimento prevalente no acórdão recorrido foi o de que o IR pago no exterior não poderia gerar saldo negativo, consoante se evidencia nos seguintes excertos do voto condutor (destaques acrescidos):

[...]

No caso paradigmático, consoante os excertos transcritos pela recorrente no especial, e a leitura do inteiro teor daquele acórdão, verifica-se que, naquele caso, aceitou-se que o valor do imposto de renda pago no exterior no ano-calendário de 2005 integrasse o valor

do crédito de saldo negativo alegado pelo sujeito passivo, relativo àquele mesmo ano, para fins de compensação com débitos diversos, reformando assim a decisão recorrida que, naquele caso, havia obstado a referida compensação.

Isto resta claro nos seguintes excertos daquele acórdão, verbis (destaquei):

[...]

Pelo exposto, tendo sido demonstrada a divergência alegada, deve ter seguimento o recurso com relação à matéria “*Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas*”.

3ª Divergência: “Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração desta divergência:

[...]

Passo à análise.

Inicialmente, registre-se que o fato de o acórdão recorrido haver mencionado, na sua argumentação, a Súmula nº 145 do CARF não constitui fator impeditivo, por si só, à demonstração da divergência alegada.

Isto porque não se trata, no caso, propriamente da aplicação do entendimento contido em súmula pelo acórdão recorrido, o que poderia levar ao impedimento previsto no art. 67, §3º do RICARF, ou, ao menos, noutro giro, há que se ter em conta que a recorrente expressamente alegou a não aplicação, ao caso concreto, do enunciado da referida súmula, conforme visto na transcrição acima, ao fundamento de que o ponto controverso, nos autos, não diz respeito à compensação de crédito de *saldo negativo de IRPJ ou de CSLL* com débitos de estimativas (matéria tratada na súmula), mas sim à compensação de *crédito de IR pago no exterior* com débitos de estimativas.

Analisemos, portanto, a divergência alegada.

Em primeiro lugar, observa-se que, ao analisar a divergência imediatamente anterior, já restou aqui assinalado que o acórdão recorrido manifestou-se contrariamente à “*possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas*”, daí porque não aceitou as compensações feitas com o crédito desta natureza.

Restou também aqui assinalado que o acórdão recorrido apresentou *dois* fundamentos pelos quais as compensações não foram aceitas, um deles sendo a “*(im)possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior*”, e o outro sendo a “*inexistência de estimativas declaradas em DCTF e DCOMP*”.

Analisando o recurso especial interposto, à luz desses esclarecimentos, verifica-se que a intenção do recorrente, no presente tópico, volta-se mais à demonstração de que não se mostraria correta a exigência (feita no acórdão recorrido) de DCOMP para este tipo de compensação, residindo aí a divergência que a recorrente pretende demonstrar.

Ou seja, enquanto a divergência anterior ocupou-se do primeiro fundamento, a presente divergência ocupar-se-ia do segundo fundamento adotado pelo acórdão recorrido para obstar a compensação.

A recorrente destaca, no seu recurso especial, que “*a divergência demonstrada neste ponto foi acolhida pelos r. despachos de admissibilidade proferidos nos autos do processo administrativo 16692.720874/2017-22 e 16692.720872/2017-33*”, inclusive

transcrevendo os excertos do despacho de admissibilidade lá proferido, o que também calha aqui fazer, verbis (destaques do original):

[...]

Consoante claramente se percebe, a análise naquele caso conduzida focou exclusivamente na questão relativa à possibilidade de *gerar saldo negativo de IRPJ a partir de imposto pago no exterior* (“no caso paradigmático, à semelhança do caso dos autos, também se discute a possibilidade de aproveitamento do IR pago no exterior em períodos anteriores [...] para compensar com débitos de IRPJ/CSLL do ano seguinte (2002, naquele caso), gerando saldo negativo de IRPJ naquele ano posterior (2002), o qual era o objeto do processo em questão”).

Tudo o quanto afirmado naquele despacho aplica-se por inteiro também ao presente processo, mas apenas *no que diz respeito à (im)possibilidade de geração de saldo negativo de IRPJ a partir de IR pago no exterior*.

Nada foi mencionado, naquele despacho, consoante se verifica pela transcrição dele feita pela própria recorrente, quanto à *exigência, ou não, de DCOMP*.

Em outras palavras, o paradigma apresentado (acórdão nº 1803-000.482, caso Solvay) de fato se presta a demonstrar a divergência com relação à *possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR pago no exterior para fins de utilização como crédito válido para compensação com outros débitos*.

Mas esta questão já foi aqui analisada, no tópico precedente.

De qualquer sorte, como ali somente um paradigma foi apresentado/analísado (e admitido – no caso, o acórdão nº 1402-001.345), entende-se pela aceitação também do acórdão nº 1803-000.482 como segundo paradigma daquela mesma e única divergência, nos exatos termos do despacho aqui acima reproduzido.

Por outro lado, no que diz respeito à demonstração de uma pretensa divergência com relação à *inexigibilidade de DCOMP para este tipo de compensação* (segundo fundamento apresentado pelo acórdão recorrido para negar as compensações intentadas), o acórdão nº 1803-000.482, à toda evidência, *não se presta a este fim*.

[...]

Ao rejeitar o paradigma nº 1201-002.351 na 3ª divergência, e compreender que o paradigma nº 1803-00.482 não se prestava à caracterização da 3ª divergência, mas poderia ser admitido na 2ª divergência, a conclusão do exame de admissibilidade foi por dar seguimento apenas na matéria “possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR pago no exterior para fins de utilização como crédito válido para compensação com outros débitos” (2ª divergência), fixando expressamente que a *inexigibilidade de DCOMP para este tipo de compensação* não era abordada nos paradigmas indicados na 3ª divergência.

Por fim, no presente caso também foi suscitada e admitida divergência jurisprudencial em mais uma matéria, nos seguintes termos:

4ª Divergência: “Reconhecimento dos valores de IR pagos no exterior por meio de compensação”

Transcreve-se, a seguir, na sua integralidade, a exposição da recorrente relativa à demonstração desta divergência:

[...]

Passo à análise.

A divergência, no caso, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, ao passo que o acórdão recorrido afirmou que “a legislação de regência, [...] admite apenas a compensação do imposto **efetivamente pago ou retido no exterior**” e que “a legislação não admite a compensação no Brasil de montantes que foram objeto de compensação no exterior”, os paradigmas apresentados manifestaram entendimento expressamente divergente deste.

No caso paradigmático nº 1201-00.153 admitiu-se a possibilidade de compensação no exterior, e passou-se então à análise da efetiva prova desta compensação (a qual acabou, afinal, não sendo admitida), ao passo que, no caso recorrido, sequer passou-se à análise da prova, pois a mera possibilidade de compensação foi rejeitada de plano.

No caso paradigmático nº 1302-003.149, por sua vez, não apenas admitiu-se a possibilidade de compensação no exterior, mas de fato acolheu-se a compensação lá realizada, consoante evidenciado naquela tabela contida no voto vencedor do referido acórdão, transcrita pela recorrente, que menciona o valor de R\$ 1.387.531,30 como sendo referente a uma “compensação realizada por meio de formulário denominado de F.798 Solicitud de Compensación”.

Deve ter seguimento o recurso com relação ao ponto, portanto. (*destaques do original*)

Registre-se que a Contribuinte somente questionou, em agravo, a negativa de seguimento à matéria “Processo administrativo – limites objetivos da lide”, e que seu agravo foi rejeitado.

De todo o exposto, confirma-se a objeção da PGFN ao conhecimento do recurso especial na matéria “*Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas*”, vez que a necessidade de DCOMP para liquidação de estimativas por compensação foi afirmada preambularmente no voto condutor do acórdão recorrido e independentemente do crédito utilizado. Ou seja, diante da alegação de que o imposto pago no exterior não aproveitado em períodos anteriores foi utilizado para compensação de estimativas, o Colegiado *a quo* primeiro analisou a legislação que disciplina a dedução de estimativas e concluiu que esta possibilidade somente existe em face de estimativas pagas ou compensadas e que, por sua vez, a compensação de estimativas somente é possível, na legislação vigente, mediante apresentação de DCOMP.

Este fundamento bastaria para validar a glosa mantida na decisão de 1ª instância e que a Contribuinte, desde a impugnação, associou a estimativas de liquidadas mediante compensação de imposto de renda pago no exterior em 2014 e 2015, e não aproveitado naqueles períodos. Ao afirmar a necessidade de DCOMP no presente caso, o Colegiado *a quo* sequer precisava avançar na análise do crédito utilizado e avaliar a possibilidade de sua utilização para compensação de estimativas. A inexistência da forma que seria exigida por lei bastaria para negar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

De toda a sorte, o voto condutor do acórdão recorrido avançou neste segundo ponto e apresentou fundamento complementar, este sim objeto de confrontação no recurso especial da Contribuinte. Em tais circunstâncias é inútil discutir o fundamento questionado no recurso especial, consoante a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Para além disso, importa observar que, como já consignado no exame de admissibilidade, o paradigma nº 1803-00.482 não tangencia o fundamento inatacado, assim como não enfrenta a questão confrontada pela Contribuinte na matéria que teve seguimento.

De fato, a necessidade de DCOMP para liquidação das estimativas admitidas na composição do saldo negativo analisado no paradigma não é mencionada, e isto possivelmente por ali se tratar de saldo negativo formado ao longo do ano-calendário 2002, período no qual foi criada a DCOMP, mas apenas a partir de 01/10/2002, com a vigência da Medida Provisória nº 66/2002. O seguinte trecho do relatório do paradigma indica que a compensação ali promovida se fez sem pedido, por se tratar de tributos de mesma espécie, a indicar ocorrência anterior a 01/10/2002:

h) que, muito embora não tenha a Recorrente formalizado tais compensações mediante controle na parte B do Lalur, conforme determinação da IN SRF nº 213, de 2002, fato é que acabou realizando as compensações de seu crédito de IRPJ/CSLL com débitos da mesma natureza, nos períodos subsequentes;

No mais, observa-se que referido paradigma não tratou de objeção a formação de saldo negativo por dedução de estimativas compensadas com imposto de renda pago no exterior e não aproveitado em períodos anteriores. A objeção, ali, dizia respeito, tão só, à possibilidade de dedução em período posterior do imposto pago no exterior que não pode ser deduzido no ano-calendário em que o rendimento correspondente foi oferecido à tributação. Veja-se o que lá consignado na transcrição do relatório da decisão de 1ª instância:

3. Mas não reconheceu os alegados créditos relativos a imposto recolhido no exterior por prestação de serviços em outros exercícios fiscais, argumentando que esse tipo de crédito somente pode ser descontado do imposto apurado no Brasil, relativo ao rendimento auferido no exterior, Uma vez que a empresa teve prejuízo no exercício, esse crédito não poderia ser utilizado em outros exercícios,

Sob esta ótica, o voto condutor do paradigma se limita a observar que o art. 15 da Lei nº 9.430/96, ao tratar da compensação do imposto pago no exterior por *receita decorrente da prestação de serviços*, remete a disciplina desta compensação para o art. 26 da Lei nº 9.249/95 e, em consequência, atrai a possibilidade de compensação do excedente na forma da Instrução Normativa SRF nº 213/2002. O conteúdo decisório do paradigma, portanto, está centrado neste excerto:

Entende este Relator que a Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, que "dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País", ao normatizar, entre outros, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, embora não se refira especificamente ao art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, alcança, também, a compensação do imposto pago no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente, ao estabelecer, em seu art. 14, o seguinte(sublinhou-se):

[...]

Não havia qualquer questionamento, naqueles autos, acerca da possibilidade de compensação deste excedente, em período posterior, quando destinada à liquidação de

estimativas, formar saldo negativo. Por certo tal ocorreu, vez que já havia sido reconhecido ao sujeito passivo parte do direito creditório originalmente apurado como saldo negativo, e o paradigma legitimou a parcela suplementar antes glosada.

A confirmar que a questão não foi debatida, veja-se que a abordagem seguinte do paradigma se presta, inclusive, a desconsiderar vício na comprovação do imposto pago no exterior suscitado apenas pela autoridade julgadora de 1ª instância, e assim concluir:

Quanto a esse ponto, dispõe o art. 128 do Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF) (sublinhou-se):

Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

Observa-se que, em nenhum momento, nos autos, foi levantada, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF), a questão de o documento de imposto de renda emitido pelo país onde o Recorrente prestou os serviços não ter o reconhecimento pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Assim sendo, não é admissível que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ.) e, menos ainda, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), atropelando o procedimento adotado pela DRF, exijam novas comprovações anteriormente não requeridas, obstando, dessa forma, por vias transversas, o pleito da recorrente.

Quanto ao paradigma nº 1402-001.345, a pretensão da Contribuinte, como antes mencionado, é afirmar a possibilidade de compensação, em período posterior, de imposto pago no exterior e não deduzido em razão da apuração de prejuízo fiscal no período em que os rendimentos correspondentes são oferecidos à tributação. Contudo, o voto condutor do paradigma evidencia que não se tratava de *IR pago no exterior* no Acórdão nº 1402-001.345:

Desse modo, tendo em vista que o artigo 9º, parágrafo único, da MP nº 2.158-35/01 determina a observância do artigo 26 da Lei nº 9.249/95, estabelecendo, por consequência, ser o limite do crédito de IRRF o imposto incidente no Brasil, o mesmo racional aplica-se, **mas não podendo se perder de vista, no caso, o fato de que o tributo que se pretende compensar foi pago no Brasil.**

Portanto, independentemente de ter ou não a empresa, no caso o Recorrente, apurado lucro real positivo no período, é assegurado o direito ao crédito do IRRF incidente sobre a remessa de valores a filiais localizadas em países com tributação favorecida até o limite do imposto incidente, e não até o limite do imposto pago no país. (*destacou-se*)

As circunstâncias específicas deste paradigma foram bem expostas pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli ao negar conhecimento a recurso especial de sujeito passivo no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.989, acompanhado à unanimidade por este Colegiado⁵:

Além da fundamentação não atacada, a meu ver a própria demonstração da divergência suscitada para a *questão 2* não restou caracterizada, afinal a decisão trazida como

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício)

paradigma (Acórdão nº 1402-001.345) não possui semelhança fático-jurídica com o acórdão recorrido.

Com efeito, o julgado ora cotejado tratou de compensação de Saldo Negativo formado por IR-Fonte **pago no Brasil** e incidente sobre remessas feitas pela contribuinte a título de juros e ganhos em operações de swap para subsidiárias domiciliadas no exterior.

De acordo com o voto condutor desse precedente:

(...)

Trata-se de pedido de reconhecimento de direito creditório em face de saldo negativo de recolhimentos do IRPJ (SNR), do ano-calendário de 2005.

Tal SNR-IRPJ tem origem na compensação de imposto de renda efetivamente pago no Brasil sobre rendimentos auferidos por subsidiária da contribuinte no exterior.

O indeferimento do pleito em 1ª instância ocorreu sob os seguintes fundamentos de mérito (verbis):

“(...)

A requerente alega que o não reconhecimento do crédito decorreu de mero erro no preenchimento da DIPJ. Argumenta que, por um lapso ocorrido na elaboração da ficha 12B da DIPJ 2006, declarou o IR Fonte Exterior de R\$17.839.382,24 juntamente com as retenções sofridas no ano-calendário de 2005, de R\$117.292,14, na linha 08 (Imposto de Renda Retido na Fonte), quando, na verdade, o IR Fonte Exterior deveria ter sido informado na linha 07 (Imposto Pago no Exterior s/ Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital) dessa mesma ficha, conforme instruções de preenchimento da DIPJ.

Argumenta que o indeferimento do crédito se deu por meio de cruzamento eletrônico de informações constantes nos sistemas informatizados da RFB, que apontou a inexistência de crédito decorrente de IR Fonte Exterior em razão de a requerente ter-se equivocado no preenchimento da DIPJ.

Alega que as retenções do imposto ocorreram por ocasião de remessas a título de juros e rendimentos em operações de *swap* com destino às suas filiais localizadas nas Ilhas Cayman e Ilhas Bahamas (Nassau).

A compensação pretendida pela requerente encontra-se prevista no art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, abaixo reproduzido:

MP nº 2.158-35/2001:

*“Art. 9º O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei no 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil **quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.**”*

Parágrafo único. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995.” (destacamos)

(...)

No presente caso, a requerente não alegou e nem demonstrou que os resultados das filiais localizadas nas Ilhas Cayman e nas Ilhas Bahamas, contendo os juros e rendimentos auferidos nas operações de swap, foram adicionados ao seu lucro real.

Além disso, no ano-base de 2005, a requerente apurou prejuízo fiscal. Dessa forma, não havendo base tributável sujeita ao IRPJ, não há que se falar em imposto incidente no País sobre os rendimentos auferidos pelas filiais situadas no exterior, não sendo admissível a utilização do IRRF em questão na composição de saldo negativo.

Portanto, deve ser mantida a decisão da autoridade *a quo*, manifestada no Despacho Decisório nº 912667697.

No recurso voluntário, a contribuinte, após tecer longo arrazoado acerca do direito a compensação do tributo, apresenta provas da efetiva tributação dos resultados auferidos pelas subsidiárias em comento. Vejamos:

(...)

No que tange as questões de prova verifico que estão absolutamente comprovados nos autos, quais sejam:

1) O efetivo recolhimento do IR-Fonte sobre os pagamentos de juros (código 0481) e ganhos e operações de swap (código 5273), auferidos pelas subsidiárias no exterior. Aliás, tais valores foram recolhidos pela própria contribuinte, bem como contabilizados conforme documentos de fls. 228 a 1205, sendo que os recolhimentos totalizaram R\$17.839.382,24. Tais documentos já haviam sido entregues em 22/11/2010, em atendimento à Intimação Deinf/SPO/Diort nº 544/2010.

2) Os lucro auferidos com as subsidiárias no exterior, no montante de R\$ 99.730.566,29 (ano-calendário de 2005) foram tributados pela contribuinte, conforme cópia da DIPJ às fls. 1394.

Quanto a esse valor observo que não se tratam de receitas e sim “Resultados Líquidos”, ou seja, o IR pago no total de R\$17.839.382,24 que é inferior aos 25% do tributo incidente no Brasil sobre tais valores.

Portanto é incorreto e estranhável o fundamento da decisão recorrida no sentido de que a contribuinte não alegou e nem provou que os resultados com as subsidiárias no exterior foram adicionados ao Lucro Real. Ora, a cópia dos elementos da contabilidade estava nos autos e a DIPJ poderia ter sido acessada pelas próprias autoridades julgadoras.

Quanto a interpretação de que o tributo pago no exterior não poderia ser aproveitado em razão de a contribuinte ter apurado prejuízo fiscal, também se equivoca a decisão recorrida.

Isso porque não há qualquer disposição legal nesse sentido, haja vista que o resultado positivo obtido no exterior compõe a apuração do lucro real da empresa.

Aliás, o tributo não poderia ser aproveitado apenas se a contribuinte não obtivesse lucro no exterior, tanto é assim que a citada IN SRF nº 213/02, por meio de seu artigo 14, §15º, regulando a ordinária situação do artigo 26 da Lei 9.430/1996, que trata de países que tributam a renda, assegura que, em situações em que a empresa brasileira apure prejuízo fiscal, isto é, em que não há pagamento do tributo no Brasil, o imposto pago no exterior pode ser utilizado em períodos de apuração subsequentes:

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. (Grifei)'

Em verdade o que se verificou *in casu* foi uma completa absorção dos resultados positivos auferidos no exterior pelo prejuízo das operações no Brasil. Tal fato não pode impedir a compensação/aproveitamento do imposto pago sobre os ganhos no exterior, retido e recolhido no Brasil, até porque implicou em redução do montante do prejuízo fiscal que poderia ser objeto de compensação futura.

Aliás, a própria DIPJ/2006 (ano-calendário 2005) na sua ficha 12b (cópia à fl. 1399) indica que o imposto pago no exterior sobre os lucros efetivamente tributados no Brasil, linha 07, podem compor eventual Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ.

Note-se, assim, que o Colegiado do *paradigma* entendeu que a contribuinte faria jus ao cômputo de **IR-Fonte pago no Brasil**, ainda que relativo a rendimentos pagos ao exterior, uma vez que restou comprovado que o lucro dos respectivos beneficiários (subsidiárias) foram aqui tributados.

Ora, essa situação é oposta à da presente, onde o que se busca é o cômputo de alegado IR pago no exterior (Argentina), mas cuja tributação dos rendimentos foi considerada não comprovada.

Tratam-se, assim, de casos incomparáveis para a finalidade pretendida pela Recorrente e que tiveram desfechos conflitantes não em função de um conflito interpretativo, mas sim em função das distintas circunstâncias fáticas. (*destaques do original*)

Adicione-se que o paradigma nº 1402-001.345 também tem em conta disposição legal específica, versada no art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que não alcança as circunstâncias fáticas nestes autos e determina a conclusão lá adotada, distinta do recorrido, como já debatido neste Colegiado, no Acórdão nº 9101-005.957⁶ no qual esta Conselheira divergiu da orientação daquele decisório, nos termos do voto assim declarado:

Esta Conselheira divergiu do I. Relator e negou provimento ao recurso especial da Contribuinte, endossando o entendimento assim expresso no voto vencedor do acórdão recorrido nº 1201-002.351:

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e restaram vencidos na matéria os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

1. Há legislação específica que rege a matéria, e que foi citada na análise Dossiê 10010.010787/0914-23, de 12/02/2015, págs. 29/32:

7. O Imposto de Renda incidente sobre operações realizadas com o exterior é regulado pelo decreto nº 3000 de 1999, art. 395 e seguintes. Permite que a pessoa jurídica possa compensar o Imposto de Renda, pago no exterior sobre os lucros auferidos por suas filiais, sucursais, controladas e coligadas e sobre os rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviço auferidos diretamente.

8. Excepcionalmente, admite também, que a pessoa jurídica possa compensar o Imposto de Renda Retido na Fonte (Código 0481) no Brasil, incidente sobre os pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada que não tenha compensado o imposto em função de ser domiciliada em país com tributação favorecida.

9. Vejamos o que dispõe o RIR/99 sobre o assunto:

Art.395.A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

§1ºPara efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, §1º).

(...)

§8ºO imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (Medida Provisória nº 1.807-2, de 25 de março de 1999, art. 9º).

10. A compensação somente poderá ser realizada quando se apurar lucro real. Se o resultado for o de prejuízo o crédito deverá ser controlado na parte "B" do LALUR para utilização futura (art. 14 da IN 213, de 2002). (Grifou-se.)

2. Cite-se também a Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

(...)

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

(...)

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.

(,,)

§ 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.

(...)

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

(...)

§ 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.

(...)

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

3. De fato, no presente caso, consta da Ficha 09B Demonstração do Lucro Real, a apuração de R\$(-) 625.526.049,40 de Lucro Real, em cujo cômputo foram incluídos, linha 07. Lucros Disponibilizados no Exterior de R\$188.959.854,65.

4. Se não tivessem sido computados os Lucros Disponibilizados no Exterior, o Lucro Real apurado pela matriz teria sido R\$(-) 814.485.904,05 e a Ficha 12B Cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real resultaria exatamente conforme havia sido preenchida pelo contribuinte na DIPJ original entregue e cujo crédito de Saldo negativo de IRPJ foi reconhecido no Despacho Decisório:

Imposto sobre o Lucro Real	0,00
(-) IRRF	4.977.309,82
(-) IR Mensal Pago por Estimativa	36.244.259,12
(=) IRPJ a Pagar	(-) 41.221.568,94

5. A legislação citada que se transcreveu estabelece que o imposto pago no exterior pode ser compensado com o imposto (e se sobrar, também com a CSLL) devidos no Brasil, referentes aos lucros da filial no exterior.

6. Para tanto, soma-se ao lucro apurado no Brasil pela matriz, o lucro da filial, apuram-se o IRPJ e a CSLL adicionais devidos (resultantes do lucro no exterior adicionado) e se compensam estes valores até o limite do valor do imposto pago no exterior; se o valor pago no exterior foi maior que o IRPJ e CSLL apurados, o saldo que sobrou deve ser registrado na parte B do LALUR para ser utilizado em anos seguintes.

7. No presente caso, como já se viu, o lucro real da matriz no Brasil foi de R\$(-) 814.485.904,05; somado com o lucro da filial no exterior de R\$188.959.854,65, resultou o lucro real de R\$(-) 625.526.049,40.

8. Portanto, mesmo incluído o lucro da filial, ainda se apurou prejuízo fiscal na matriz no Brasil. Portanto, não resultaram IRPJ nem CSLL devidos, no ano-calendário 2008, relativos ao lucro da filial no exterior; como não se apurou IRPJ, nem CSLL, não há possibilidade de aproveitar o imposto pago no exterior no ano 2008.

9. A IN SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, determina, neste caso, que o imposto recolhido de R\$14.294.329,50 seja registrado na parte B do LALUR, para ser aproveitado na compensação em ano(s) subsequente(s), em que a empresa apure lucro.

10. Não há autorização na legislação para que o imposto pago no exterior seja utilizado para compensar outros débitos que não o IRPJ e a CSLL devidos sobre os correspondentes lucros do exterior.

11. Por isso, estão corretos tanto o Despacho Decisório como o Acórdão DRJ/RJO. *(destaques do original)*

A Contribuinte defende que a dedução de IRRF sobre rendimentos pagos a *filial domiciliada em país com tributação favorecida* não se submete ao mesmo limite estabelecido no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, para dedução de imposto pago no exterior sobre lucros lá auferidos. Em seu entendimento, a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, teria extrapolado o disposto em lei ao referir aquela limitação também para dedução do IRRF recolhido no Brasil. O paradigma nº 1402-001.345, de seu lado, considera suficiente a redução do prejuízo fiscal do período, em razão do cômputo dos lucros auferidos no exterior, para dedução do imposto *retido e recolhido no Brasil*, inclusive porque tais prejuízos reduzidos poderiam *ser objeto de compensação futura*.

A maioria do Colegiado acompanhou o entendimento do I. Relator no sentido de que apenas o direito de crédito ao imposto de renda incidente no exterior estaria limitado ao valor do imposto e adicional incidentes, no Brasil, sobre os lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior. No caso, como o imposto, embora incidente sobre resultados auferidos no exterior, é recolhido e pago no Brasil, o limite não se aplicaria por inexistir o risco de restituição indireta de tributos pagos no exterior.

Ocorre que a possibilidade de dedução do IRRF retido e recolhido no Brasil sobre rendimentos auferidos no exterior está prevista na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nos seguintes termos:

Art. 9º O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil

quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.

Parágrafo único. **Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995. (negrejou-se)**

Referido dispositivo estabelece, em seu *caput* um procedimento de comprovação simplificada do imposto incidente sobre lucros auferidos no exterior: como a beneficiária do rendimento está situada em país de tributação favorecida, que possivelmente não praticará incidência tributária sobre o rendimento por ela auferido, a retenção promovida pela fonte pagadora no Brasil pode ser convertida em imposto pago no exterior e deduzido na apuração do imposto devido pela fonte pagadora, determinado mediante a necessária adição à sua base de cálculo daquele rendimento auferido no exterior. Contudo, o parágrafo único daquele dispositivo remete ao disposto no art. 26 da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe acerca da *compensação do imposto* pago no exterior:

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. (*destacou-se*)

Considerando que o imposto foi retido e pago no Brasil, sem necessidade de comprovação diferenciada ou de conversão em reais – tratados nos §§ 2º e 3º do referido art. 26 – não há outra razão para a referência ao art. 26 senão no que se refere ao seu *caput* e seu §1º, que impõem como limite para dedução do imposto incidente sobre os rendimentos auferidos no exterior a incidência verificada, no Brasil, sobre os mesmos rendimentos.

Assim, inexistente qualquer vício na aplicação da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, que assim dispõe:

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.
(destacou-se)

Para além da necessária observância do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, por força do parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, importa observar que a própria dicção do *caput* do art. 9º já traz limite ao direito de “compensação” (no caso, dedução) do *imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial estrangeira com o imposto devido sobre o lucro real da matriz*. Isto porque, para que haja *imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil*, é indispensável que haja base imponible no período. Somente há imposto devido se houver base de cálculo para aplicação da alíquota prevista. Se a apuração da *matriz* resulta em prejuízo fiscal, como no presente caso, não há base imponible e não há imposto devido. Logo, não há possibilidade de dedução do imposto incidente sobre os rendimentos auferidos no exterior, ainda que retido e pago no Brasil.

Por tais razões, correta se mostra a limitação mantida no acórdão recorrido, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.
(destaques do original)

A decisão do paradigma, portanto, é no sentido que **a retenção sofrida e paga no Brasil**, na forma do art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não se submete à limitação do art. 26 da Lei nº 9.249/95, ao passo que a decisão do recorrido afirma a necessária observância deste limite em relação a tributos **pagos no exterior**.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, quer pela inutilidade do recurso especial, em razão do fundamento autônomo subsistente para inadmissão da dedução do imposto pago no exterior, quer pelas dessemelhanças fáticas entre os acórdãos comparados, quer por serem distintos os dispositivos

da legislação tributária interpretados nos acórdãos comparados, não há divergência jurisprudencial a ser solucionada nesta instância especial.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “*Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas*”.

No mérito da matéria conhecida - “Do aproveitamento do imposto compensado no exterior para a redução do tributo devido no Brasil” – consoante exposto no âmbito do voto aqui declarado acerca do conhecimento desta matéria, eventual reconhecimento, nestes autos, dos valores compensados por investidas argentinas, não teriam repercussão na definição do direito creditório em litígio nestes autos, já solucionado definitivamente com a negativa de conhecimento ao recurso especial na matéria antecedente, mas poderiam se somar ao excedente de R\$ 56.610.891,61, que o Colegiado *a quo* considerou passível de *ser utilizado em períodos subsequentes ou para compensar com a CSLL devida no ano-calendário 2016*.

O debate, assim, se circunscreve ao montante total convertido de R\$ 92.532.150,63, e, como também apontado no voto declarado no âmbito do conhecimento desta matéria, a definição demandada se limita à admissibilidade, ou não, da dedução de valores liquidados por compensação no exterior, vez que os documentos comprobatórios das compensações deixaram de ser analisados desde a decisão de 1ª instância.

A Contribuinte pede a reforma do acórdão recorrido para que seja reconhecido o *direito de compensação no Brasil do IR no exterior quitado mediante compensação*. Trata-se aqui, porém, de litígio para reconhecimento de direito creditório que, a partir do não reconhecimento total por insuficiência probatória, evoluiu mediante reforma das premissas de direito e da confirmação das condições de fato para validação das parcelas que tinham amparo legal e comprovação material para dedução.

Neste contexto, importa reiterar que a competência de julgamento nesta instância especial se limita a definir a existência ou não de *direito de compensação no Brasil do IR no exterior quitado mediante compensação* sob a ótica jurídica, e não material. Ou seja, se reformada a premissa jurídica que dispensou as autoridades julgadoras precedentes de analisar a existência material do direito, o retorno à 1ª instância de julgamento é de rigor.

Assim delimitado o litígio que se apresenta, deve-se ter em conta a norma expressa na Lei nº 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. (*negrejou-se*)

O voto vencedor do paradigma nº 1201-00.153 bem expõe que não basta a incidência, no exterior, para se constituir o direito à compensação, no Brasil. A demanda de um documento comprobatório da incidência, expressa no §2º acima, já evidencia que a incidência deve estar materializada. Para além disso, o §3º define a conversão em reais em função da data de pagamento do imposto no exterior.

A Instrução Normativa SRF nº 213/2002 replica a referência a pagamento como materialização da incidência no exterior, nos seguintes termos:

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 incide 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. (*destacou-se*)

A interpretação contrária à admissibilidade de valores liquidados por compensação no exterior decorre da demanda, presente no § 8º, de “efetivo” pagamento, posta juntamente com a vedação ao *aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer*

benefício fiscal. Note-se que o §2º também refere “efetivo” pagamento, mas tendo por origem a expressão legal que se prestou a descaracterizar a mera incidência como suficiente para o creditamento no Brasil.

Nestes termos, não é possível afirmar que o legislador quis distinguir os tributos pagos em espécie daqueles quitados com outros ativos da investida. Ainda que no Brasil, pagamento e compensação tenham significados diferentes, ambos signos veiculam hipóteses extintivas de débito resultante de incidência tributária. A distinção está, basicamente, em qual momento a extinção se dá, porque diversamente do pagamento, no qual a entrega de valores em espécie não suscita maiores dúvidas acerca de sua efetivação, a compensação depende do que disser o regramento legal específico. De forma semelhante, tem-se a legislação civil disciplinando em que momento a extinção de dívidas se dá na hipótese de compensação⁷.

Para além disso, tem-se a referência a “efetivo” pagamento em oposição ao *aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal*, a indicar que o objetivo da normatização era evitar a compensação, no Brasil, de pagamentos fictícios, à semelhança dos créditos presumidos concedidos em diversas hipóteses na legislação tributária brasileira. Neste sentido são as bem postas ponderações da Conselheira Livia De Carli Germano, expressas no Acórdão nº 1401-002.103 e referidas na declaração de voto apresentada no acórdão recorrido:

Daí a questão: a menção a "efetivo pagamento" pode ser interpretada como uma exigência de que o pagamento seja em espécie, estando vedadas todas as outras formas de extinção do crédito tributário?

Entendo que a resposta é negativa.

De fato, vimos que a lei não estabelece tal restrição pelo contrário, é abrangente a ponto de permitir a compensação do imposto "incidente" no exterior. Além disso, não há nenhum comando normativo que determine a interpretação restritiva de tal dispositivo.

Na verdade, quando a IN SRF 213/2002 faz menção a "efetivo pagamento" ela quer dizer a modalidade de quitação do tributo no exterior em que o montante de imposto apurado como devido é retirado do patrimônio da devedora e revertido em favor do governo estrangeiro. A questão é semelhante à exigência de vedar a denúncia espontânea no caso de compensação exigindo efetivo pagamento quando o que a legislação exige é a quitação imediata do tributo.

O que a IN SRF 213/2002 está a exigir e nisso ela é expressa é que não se admitam deduções fictícias ou o abatimento de quaisquer tipo de bônus correspondentes a incentivos fiscais eventualmente concedidos pelo governo estrangeiro. Mas só. Interpretar tais dispositivos como uma restrição a outras modalidades de quitação do tributo em que há ônus financeiro para o devedor e incremento financeiro para o

⁷ Código Civil, Lei n. 10.426/2002:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Art. 372. Os prazos de favor, embora consagrados pelo uso geral, não obstam a compensação.

Art. 378. Quando as duas dívidas não são pagáveis no mesmo lugar, não se podem compensar sem dedução das despesas necessárias à operação.

Art. 379. Sendo a mesma pessoa obrigada por várias dívidas compensáveis, serão observadas, no compensá-las, as regras estabelecidas quanto à imputação do pagamento.

governo estrangeiro como é o caso da compensação de tributos anteriormente recolhidos é impor restrição onde a lei não autoriza.

Em que pese a discordância desta Conselheira quanto à similitude afirmada no âmbito da denúncia espontânea – vez que a legislação brasileira a cogita mediante reconhecimento de infração e sua reparação acrescida de juros de mora, incompatível com uma modalidade extintiva sob condição resolutória de ulterior não-homologação – compreende-se também, aqui, que a efetividade do pagamento é referida, apenas, como restrição a pagamentos fictos, e não a outras modalidades de quitação, com sacrifício patrimonial, dos tributos incidentes sobre os lucros no exterior.

A reforçar este entendimento, tem-se a evolução da legislação que assim passou a dispor na Lei nº 12.973/2014:

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.

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro **ou outros bens**, desde que comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira. *(negrejou-se)*.

Por certo é possível cogitar que a legislação evoluiu para adicionar ao pagamento a hipótese de dação em pagamento, e que a compensação permanece não contemplada porque promovida em contrapartida a um direito. Contudo, como antes dito, a peculiaridade de extinção não se dar mediante entrega de dinheiro em espécie ou bens, mas sim em direito, não descaracteriza a extinção em si, e apenas afeta o momento em que ela é reconhecida.

Interessante observar que há casos nos quais a compensação pode suscitar a cogitação de um benefício fiscal e resultar em objeção distinta à dedução do tributo liquidado por compensação no exterior. Esta a hipótese aventada no Acórdão nº 1301-001.685:

Como anotado no relatório acima, em verdade o que a decisão recorrida reputou, ao analisar a declaração apresentada pela contribuinte (fl. 160), foi um total de antecipações de R\$ 91.847,53, restando um saldo apagar de R\$ 1.586,46, sendo que em relação às parcelas não reconhecidas a cópia dos documentos intitulados "Solicitud de Compensacion" (fls. 162/166 e 168) demonstram que o fisco argentino autorizou a compensação do imposto de renda (impuesto a las ganancias), com tributo denominado "al valor agregado" — IVA, sendo que em nota de rodapé impressa nesse documento consta a seguinte observação: "compensacion de deudas fiscales com el credito em el IVA, concedido em las exportaciones".

Assiste razão à decisão recorrida, portanto, ao concluir que tendo em vista o disposto no artigo 13, § 8º da IN SRF 38/1996, não seria permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal, sendo necessária prova de que o crédito utilizado para as compensações em apreço tinha origem em valores efetivamente pagos ao erário argentino e não a mera alegação de que a sucursal não possui benefícios fiscais dessa natureza, situação que na espécie, retira os atributos de certeza e liquidez do crédito indicado, motivo pelo qual, a meu juízo, este tópico da decisão recorrida não merece qualquer reparo.

Ainda, a própria menção a uma “Solicitud de Compensação” pode suscitar questionamento quanto ao momento da liquidação do tributo no exterior.

Contudo, por todo o exposto, a tão só menção a compensação não é suficiente para se negar a apreciação da prova apresentada para demonstrar a quitação de tributo incidente sobre lucro auferido por intermédio de investidas no exterior. De outro lado, não é possível prover o pedido da Contribuinte e reconhecer os valores alegados, porque as autoridades julgadoras de 1ª e 2ª instância os inadmitiram sob a compreensão de não representarem efetivo pagamento. Necessário se faz o retorno à autoridade julgadora de 1ª instância para que os documentos apresentados sejam apreciados e avaliados quanto à capacidade extintiva dos tributos incidentes sobre os lucros auferidos no exterior por intermédio das investidas da Contribuinte.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte, na parte conhecida, deve ser PROVIDO PARCIALMENTE, com retorno à DRJ para apreciar os documentos relativos à compensação de imposto pago no exterior.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Complementando a exposição dos fundamentos desta Conselheira na parte do conhecimento do recurso especial da Contribuinte em que prevaleceu o voto favorável do I. Relator, tem-se, distintamente da discussão em torno do saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário anterior, que no presente caso também foi suscitada e admitida divergência jurisprudencial em mais uma matéria, nos seguintes termos:

4ª Divergência: “Reconhecimento dos valores de IR pagos no exterior por meio de compensação”

Transcreve-se, a seguir, na sua integralidade, a exposição da recorrente relativa à demonstração desta divergência:

[...]

Passo à análise.

A divergência, no caso, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, ao passo que o acórdão recorrido afirmou que “a legislação de regência, [...] admite apenas a compensação do imposto **efetivamente pago ou retido no exterior**” e que “a legislação não admite a compensação no Brasil de montantes que foram objeto de compensação no exterior”, os paradigmas apresentados manifestaram entendimento expressamente divergente deste.

No caso paradigmático nº 1201-00.153 admitiu-se a *possibilidade* de compensação no exterior, e passou-se então à análise da efetiva *prova* desta compensação (a qual acabou, afinal, não sendo admitida), ao passo que, no caso recorrido, sequer passou-se à análise da *prova*, pois a mera *possibilidade* de compensação foi rejeitada de plano.

No caso paradigmático nº 1302-003.149, por sua vez, não apenas admitiu-se a possibilidade de compensação no exterior, mas de fato acolheu-se a compensação lá realizada, consoante evidenciado naquela tabela contida no voto vencedor do referido acórdão, transcrita pela recorrente, que menciona o valor de R\$ 1.387.531,30 como sendo referente a uma “*compensação realizada por meio de formulário denominado de F.798 Solicitud de Compensación*”.

Deve ter seguimento o recurso com relação ao ponto, portanto. (*destaques do original*)

Neste ponto, importa observar que o questionamento trazido pela Contribuinte não repercute diretamente nestes autos, vez que os tributos pagos no exterior reconhecidos no acórdão recorrido foram suficientes para liquidar o IRPJ apurado no ano-calendário 2016, afirmado como limite para dedução de imposto pago no exterior – limite este acerca do qual a Contribuinte não logrou caracterizar dissídio jurisprudencial como demonstrado nos tópicos precedentes – de modo que eventual reconhecimento dos valores compensados por investidas argentinas poderiam se somar ao excedente de R\$ 56.610.891,61, que o Colegiado *a quo* considerou passível de *ser utilizado em períodos subsequentes ou para compensar com a CSLL devida no ano-calendário 2016*.

O debate, assim, se circunscreve ao montante total convertido de R\$ 92.532.150,63, acerca do qual o Colegiado *a quo* ponderou que:

A última situação identificada é a dos montantes que foram compensados no exterior com outros créditos. Em relação a esta matéria, adoto o mesmo critério utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância. A legislação de regência, acima citada, admite apenas a compensação do imposto **efetivamente pago ou retido no exterior**. A legislação não admite a compensação no Brasil de montantes que foram objeto de compensação no exterior. (*destaque do original*)

E esse debate, é importante reiterar, se limita à definição da admissibilidade, ou não, da dedução de valores liquidados por compensação no exterior, demandando-se o retorno ao para análise das provas correspondentes caso distinta seja a orientação aqui adotada, vez que os documentos comprobatórios das compensações deixaram de ser analisados desde a decisão de 1ª instância, como se vê no assim exposto no voto condutor do acórdão recorrido:

Ao cotejar a lista de pagamentos contidos no Laudo da KPMG com os documentos apresentados, constato quatro situações distintas: (i) pagamentos sem documentos de suporte; (ii) valores efetivamente pagos; (iii) valores objeto de retenção; e (iv) valores compensados.

É cediço que incumbe à recorrente comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Assim, os pagamentos que foram listados mas não são suportados por documentos hábeis e idôneos não podem compor o direito creditório.

A fim de que não parem dúvidas, **constato que o próprio Laudo da KPMG, no Anexo Geral IX, reconhece os diversos pagamentos que não estão acompanhados dos respectivos documentos comprobatórios**.

Quanto aos valores efetivamente pagos, adotamos o mesmo critério utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância no processo nº 16692.720872/2017-33,

no qual foram analisados os pagamentos efetuados em 2015, uma vez que a legislação da Argentina prevê o pagamento por meio eletrônico.

[...]

Em relação aos valores objeto de retenção, a recorrente apresentou documento emitido pela administração tributária (AFIP) denominado Consulta de Retenções Tributárias (Anexo 2016 3.5.7 do Laudo da KPMG).

[...]

A última situação identificada é a dos montantes que foram compensados no exterior com outros créditos. Em relação a esta matéria, **adoto o mesmo critério utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância**. A legislação de regência, acima citada, admite apenas a compensação do imposto efetivamente pago ou retido no exterior. **A legislação não admite a compensação no Brasil de montantes que foram objeto de compensação no exterior.**

Assim, não estão sendo aceitos os seguintes valores:

[...] (*destacou-se*)

Na decisão de 1ª instância também se confirma, em vários excertos, que os documentos correspondentes a compensações por investidas argentinas são desconsiderados, sem qualquer avaliação acerca de sua eficácia probatória, apenas porque não se referem a pagamentos. Ainda, no que se refere à investida Cervceria Y Malteria Quilmes, os comprovantes de pagamento são integralmente desconsiderados em 1ª instância porque não comprovada a participação da Contribuinte naquela empresa, aspecto revertido no acórdão recorrido, mas que limita o reconhecimento aos valores por ela pagos ou dela retidos.

Sob esta ótica do conteúdo decisório do acórdão recorrido acerca do tema, impõe-se reconhecer que o paradigma nº 1201-00.153 caracteriza a divergência. Como bem observado no exame de admissibilidade, referida decisão não reconhece o direito invocado pela Contribuinte apenas porque não juntada comprovação suficiente da compensação realizada no exterior. Já em relação à legislação interpretada no acórdão recorrido, o paradigma diverge nos limites firmados pelo voto vencedor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, segundo o qual *o termo pagamento*, referido no art. 26 da Lei 9.249/95, *não deve ser interpretado de forma estrita, mas sim como quitação, como extinção satisfativa da obrigação, na qual se enquadra a compensação*.

Esclareça-se que, à semelhança do paradigma analisado na divergência anterior, também aqui o paradigma não tem em conta a incidência sobre lucros, mas sim sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. Contudo, ambas incidências remetem ao art. 26 da Lei nº 9.249/95 para regulação que, neste ponto, não sofre a interferência da circunstância de o tributo ter sido retido e pago no Brasil, trazida naquele caso pela incidência do art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Observe-se, também, que o paradigma interpreta a questão em face de incidência verificada entre os anos-calendário 1998 e 2000, sob vigência da Instrução Normativa SRF nº 38/96, ao passo que nestes autos invoca-se o disposto na Instrução Normativa SRF nº 213/2002. O voto vencido do paradigma, porém, expressamente consigna que o art. 13, §8º da Instrução Normativa SRF nº 38/96 foi substituído, com a mesma restrição debatida, pelo art. 14, §8º, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Já com respeito ao paradigma nº 1302-003.149, a percepção do exame de admissibilidade foi de que, na referida decisão, *não apenas admitiu-se a possibilidade de compensação no exterior, mas de fato acolheu-se a compensação lá realizada, consoante evidenciado naquela tabela contida no voto vencedor do referido acórdão, transcrita pela recorrente, que menciona o valor de R\$ 1.387.531,30 como sendo referente a uma “compensação realizada por meio de formulário denominado de F.798 Solicitud de Compensación”*. Ocorre que, se não houve objeção específica à aceitação desta forma de extinção, como no presente caso e no primeiro paradigma, não há interpretação da legislação tributária acerca da qual se pretende, aqui, afirmar o dissídio jurisprudencial.

A decisão deste segundo paradigma, no ponto invocado pela Contribuinte, foi no sentido de *dar provimento parcial ao recurso quanto a tributação dos lucros auferidos pela empresa controlada Quinsa Luxemburgo (subitem 2.1.9 do TVF), para admitir a compensação do imposto comprovadamente pago no exterior, limitada aos tributos devidos no Brasil, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias, que davam provimento integral pela aplicação do tratado e o conselheiro Rogério Aparecido Gil (relator), que negava provimento integral*.

O paradigma traz a seguinte referência aos tributos pagos no exterior mencionada pela autoridade lançadora:

Além da omissão na tributação de parte dos lucros auferido no exterior, a fiscalização indica que a AmBev teria informado que o valor dos impostos pagos no exterior, que poderiam ser aproveitados no Brasil, remontariam a R\$ 370.346.481,56 (trezentos e setenta milhões, trezentos e quarenta e seis mil, quatrocentos e oitenta e um Reais e cinquenta e seis centavos), e seriam decorrentes de impostos pagos no exterior pela Quinsa S/A e pela Labatt ApS. Destaca-se que tal compensação não teria sido empreendida, pois a empresa teria apurado prejuízo fiscal no ano-calendário de 2008.

A decisão de 1ª instância manteve integralmente aquela exigência e a única referência do recurso voluntário relatada no paradigma acerca dos pagamentos no exterior é a seguinte:

k) não há fundamento para a fiscalização não considerar os tributos pagos no exterior (R\$179.679.884,72 Labatt); não há fundamento para a não consideração dos documentos e traduções juramentadas apresentadas, a respeito, na impugnação;

O voto vencido, por sua vez, acolhe as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância, dentre as quais se vê, especificamente no que se refere à Quinsa S/A, o apontamento de “desconformidade” quanto aos documentos de “Compensação tributária” às fls. 3523 a 3542, 3545 a 3556 daqueles autos, porque “Não é um documento de arrecadação”, além do que, o que corresponderia a “Declaração de Impostos” apresentar como “Desconformidade” que “Não parecem ser comprovantes de recolhimento e, por óbvio, inexistente comprovação de que tais documentos seriam os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada”.

O voto vencedor, ao final, admite a dedução dos valores informados em laudo apresentado por esta mesma Contribuinte, também recorrente naqueles autos, nos seguintes termos.

Também é matéria a ser julgada nestes autos a compensação com os pagamentos efetuados no exterior, que não foram acatados pela autoridade fiscal, e sequer pelo

julgador a quo. Também deverá ser abordada a aplicação dos tratados internacionais no que concerne a cobrança da CSLL incidente sobre os lucros auferidos no exterior.

[...]

Por fim, a terceira divergência se refere à compensação com os pagamentos efetuados no exterior. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a recorrente teria recolhido o montante de R\$ 370.346.481,56, referente a impostos pagos pela Quinsa S.A. e pela Labatt Holding A/S. Em que pese esta constatação, **o auditor fiscal nada mais acrescentou no TVF acerca destes pagamentos, se foram comprovados ou não, e porque não foram utilizados para compensação dos tributos lançados, incidentes sobre os lucros das controladas em questão.**

Em sua impugnação, a atuada alega que teria apresentado os comprovantes dos pagamentos em mídia digital durante a ação fiscal, documentos estes que foram também objeto de diligência, solicitada pelo julgador a quo, a fim de verificar se seriam hábeis a comprovar o crédito neles referidos e, no caso positivo, identificar o valor passível de compensação.

Em resposta, o auditor fiscal afirma que **os requisitos legais** previstos no artigo 26 da Lei nº 9.249/95 **não teriam sido cumpridos, mormente o reconhecimento pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que devido o imposto.**

Ocorre que o inciso II do §2º do artigo 16 da Lei nº 9.430/96 dispõe que o contribuinte fica dispensado da obrigação prevista no artigo 26 da Lei nº 9.249/95, 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.

Este aspecto foi analisado pela **decisão recorrida**, ao elaborar tabela onde analisa os comprovantes, para os quais constam observações a saber: **(1) não seria um documento de arrecadação; (2) documento ilegível; (3) inexistiria comprovação de que tais documentos seriam os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada.**

Para contrapor as observações da decisão recorrida, junto com o recurso voluntário, foi apresentado Laudo Técnico da Natureza Contábil, fls. 5519/5537, elaborado por empresa de auditoria externa KPMG Assesores Ltda, a qual teria sido instada a analisar a comprovação das quitações efetuadas no exterior, através de:

- 1) Verificação dos documentos de arrecadação dos impostos pagos no exterior no ano-calendário de 2008 e;
- 2) Levantamento da legislação e instruções de órgãos arrecadadores para suportar as liquidações de impostos sobre a renda efetuadas nos respectivos países.

Para verificação destes documentos, foram utilizados procedimentos técnicos-científicos destinados a colher elementos de prova necessários para demonstrar a existência de documentos comprobatórios do crédito oriundo de imposto de renda liquidado no exterior no ano-calendário de 2008.

No presente caso, só há interesse nos pagamentos efetuados pela Quilmes Industrial SA Quinsa, sediada em Luxemburgo, já que foi dado provimento ao recurso voluntário quanto ao lançamento relativo à controlada Labatt Holding A/S.

Assim, trago a estrutura societária da Quinsa, acostada aos autos às fls. 658, na qual será possível identificar suas controladas/coligadas, cujos pagamentos podem ser utilizados

para compensação no presente lançamento, nos termos do § 6º do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002.

[...]

Por representar uma parcela significativa do saldo total, relativo aos pagamentos da CMQ Cerveceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G, situada na Argentina, foi contatada a firma-membro **KPMG** daquele país, **a qual confirmou que os documentos fornecidos pela recorrente corresponderiam** a (i) imposto pago por meio de transferência interbancária eletrônica e (ii) **compensação realizada por meio de formulário denominado de F.798 Solicitud de Compensación**.

Ainda foi fornecida a legislação correspondente daquele país, confirmando que os meios de comprovação dos recolhimentos estão descritos na "Resolución 1778/2004 AFIP" (trata de pagamento), "Resolución General AFIP nº 1658/2004", "Resolución General AFIP" nº 1659/2004 e Lei nº 11.683/1998.

Nestes termos, **o Laudo concluiu que os documentos de arrecadação apresentados pela recorrente como comprovação do imposto pago pela CMQ Cerveceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G, localizada Argentina, são os legalmente previstos na legislação local e nas instruções das autoridades fiscais desse país.**

[...]

Portanto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário relativo a tributação dos lucros auferidos pela controlada Quilmes Industrial SA Quinsa, sediada em Luxemburgo, para que sejam utilizados para compensação dos créditos tributários lançados, incidentes sobre a base de cálculo no valor de R\$ 61.365.500,72, os pagamentos comprovadamente recolhidos no exterior, conforme tabela acima, no valor de R\$ 93.248.220,88 (incluindo o valor de R\$ 2.216.531,37 da FNC no Paraguai). *(destacou-se)*

Nestes termos, diante da recusa injustificada da autoridade fiscal à utilização dos valores referidos como pagos no exterior, e da objeção da autoridade julgadora de 1ª instância compreendida genericamente como inexistência de *comprovação de que tais documentos seriam os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada*, o voto vencedor do paradigma acolhe a comprovação feita pelo sujeito passivo, por meio de laudo, no sentido de que os documentos apresentados correspondem aos *legalmente previstos na legislação local e nas instruções das autoridades fiscais desse país*.

Inexiste, portanto, qualquer decisão no paradigma a confrontar a interpretação da legislação tributária invocada no recorrido para deixar de admitir a compensação como equivalente de pagamento efetuado no exterior.

Assim, nesta última matéria, o recurso especial deve ser CONHECIDO, mas somente com base no paradigma nº 1201-00.153.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa