



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.720872/2017-33
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.514 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO NO 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 cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contextos fático e legislativo distinto 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. O paradigma admitido não analisou a demandada apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP para a liquidação das estimativas e, na parte em que flexibiliza o limite em razão do imposto devido, não tem em conta incidência sobre lucros de investidas no exterior, mas sim sobre outros rendimentos, cuja compensação é estabelecida em regramento legal próprio. FUNDAMENTO INATACADO. INUTILIDADE RECURSAL. Se não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da demandada apresentação de DCOMP para a liquidação das estimativas com excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas, inútil discutir se o limite para dedução deste excedente pode ser flexibilizado. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Tosellique votou pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões do voto do relator os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

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 1401-004.116, 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:

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.

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 MENSAS. IMPOSSIBILIDADE.

O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo.

Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compensação com eventuais débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

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 2015.

Em síntese, o valor em questão seria composto por estimativas e IRRF (antecipações) e, ainda, por parcela do imposto paga no exterior, por empresas ligadas à interessada

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 –, tendo, então, reconhecido um saldo negativo passível de compensação menor que o pleiteado pela insurgente. *In casu*, admitiu-se o valor do imposto pago no exterior, reconheceu-se as parcelas do IRRF informadas, mas não se admitiu qualquer parcela das estimativas mensais indicadas na DIPJ da contribuinte. Isto porque, ao ver daquele órgão julgador, tais antecipações teriam sido quitadas, na escrituração contábil da empresa, por meio de valores atinentes a saldos de imposto pago no exterior, oriundos de períodos pregressos e que não teriam sido, então, aproveitados, ante a apuração de prejuízos fiscais.

Ao chegar ao CARF, a discussão que, objetivamente, remanesceu ficou a adstrita ao problema da extinção das estimativas e seu aproveitamento para fins de formação de saldo negativo. E o Colegiado *a quo* decidiu por negar provimento ao recurso voluntário interposto sob dois fundamentos jurídicos:

- a) a compensação intentada pela empresa deveria ter se dado mediante pedido/declaração específica – PERDCOMP -, na forma do art. 74 da Lei 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei 10.637/02;

- b) **a par do argumento retro**, eventuais saldos do imposto suportado no exterior e que não tenham sido aproveitados em exercícios passados, não poderia ser utilizado para quitar estimativas mensais sob pena de se contornar os limites propostos pelo art. 26 da Lei 9.249/95, não se admitindo, sequer, que tal procedimento possa gerar “saldo negativo” de IRPJ.

Em verdade, e quanto a fundamento declinado em “b”, acima, o acórdão recorrido tece diversos argumentos que vão desde a interpretação dos arts. 25 e 26 da já referida Lei 9.249/95, afirmando, então, que o imposto pago no exterior não seria passível de restituição/ressarcimento. Como destacou o D. Relator da decisão recorrida, o procedimento alhures referido se prestaria, exclusivamente, para dar vazão à observância da capacidade contributiva, evitando-se, destarte, a ocorrência de bi-tributação (se prestaria, assim, para neutralizar a adição dos lucros observados extraterritorialmente, e que já teriam sido, pois, objeto de exigência fiscal foram do país).

Dito assim, aquela Turma sustentou e defendeu que *“a legislação de regência não permite [...] qualquer crédito de IR pago no exterior forme saldo negativo de IRPJ e seja passível de restituição ou ressarcimento”*.

A interessada se socorreu de recurso de embargos de declaração o qual, todavia, foi rejeitado.

Intimada do despacho supra, a empresa interpôs o seu recurso especial aventado a ocorrência de diversos dissídios jurisprudenciais, a saber:

- a) o **“processo administrativo – limites objetivos da lide”**, tendo sido indicado como paradigma o acórdão de nº 1803-000.482;
- b) a **“possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”**, apontando como acórdãos a serem comparados os de nºs 1201-002.351 e 1803-000.482;
- c) a **“possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas”**, cuja decisão paradigmática trazida foi aquela plasmada no acórdão nº 1402-001.345;
- d) a **“exclusão das penalidades por força do inciso I e parágrafo único do art. 100 do CTN”**, tendo sido trazidos, para comprovação do dissídio, os acórdãos nº 1402-001.476 e nº 1402-001.345.

Conforme se depreende, todavia, do despacho de admissibilidade, reconheceu-se a ocorrência da divergência apenas quanto a matéria descrita no item “b”, supra, e, ainda assim, apenas quanto ao paradigma de nº 1803-000.482. Verdade seja dita, em relação ao tema contido no item “c”, a D. Presidência da 4ª Câmara entendeu que este já estaria compreendido no tema admitido, tendo, assim, dispensado a análise do paradigma de nº 1402-001.345, na forma do art. 67, § 7º, do anexo II, do RICARF.

Para que não fiquem dúvidas, portanto, o aludido despacho aglutinou os temas “b” e “c”, considerando-os como uma única matéria.

A interessada interpôs, contra a admissão parcial de seu apelo, recurso de agravo o qual, todavia, foi rejeitado pela D. Presidência deste órgão.

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – apresentou as suas contrarrazões ao recurso manejado pelo contribuinte, sustentando, de plano, a sua inadmissibilidade. Em síntese, a Fazenda defendeu que o acórdão recorrido repousara as suas conclusões em dois fundamentos autônomos, tendo, contudo, a recorrente, atacado apenas um deles (haveria, então, uma insuficiência recursal).

No mérito, premeu pela manutenção da decisão *a quo*.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

A contribuinte teve ciência do resultado do julgamento do seu recurso voluntário 24/08/2020, uma segunda-feira, conforme documento de e-fl. 19.740, tendo interposto o seu recurso em 08/09/2020 (e-fl. 19.742), 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 o apelo apresentado teria deixado de atacar fundamento autônomo contido no acórdão recorrido, revelando, destarte, a sua insuficiência. E, de fato, tem a razão a recorrida.

Com efeito, tal qual destacado no relatório que precede este voto, a decisão *a quo*, ao se pronunciar sobre a compensação das estimativas que compuseram o saldo negativo cuja restituição/recuperação se pretende, assentou, de forma inadvertidamente independente, dois argumentos à justificar as suas conclusões:

- a) para que a que a quitação das estimativas pudesse ser aceita, mormente por ter ocorrido após a edição da Lei 10.637/02, a contribuinte teria que ter se socorrido do procedimento preconizado pelo art. 74 e ss da Lei 9.430/96 – isto é, o aludido encontro de consta somente seria possível mediante a transmissão de PER/DCOMP;
- b) a par disso, os saldos de impostos pagos no exterior, não utilizados em exercícios pregressos, não poderia ser utilizado para quitar as estimativas mensais, sob pena de se “driblar” o limite preconizado pelo art. 26 da Lei 9.249/95, culminando, outrossim, potencialmente, com saldo negativo, o que seria, ao fim de contas, vedado, aos olhos daquele D. Relator, vedado.

E, como se viu, o recurso contribuinte atacou apenas o argumento declinado em “b”, sem, sequer, se reportar ao problema da compensação envidada mediante escrita contábil, com uso de crédito controlado na parte B do LALUR.

Particularmente, para este Relator, os argumentos deduzidos pela decisão recorrida são, inclusive, contraditórios; ora, para que a empresa pudesse se socorrer de uma PER/DCOMP, o crédito utilizado teria que ser passível de restituição. Só que para assentar as conclusões atinentes ao segundo fundamento supra, a Turma *a quo* parte da premissa de que tais importâncias não conformariam um indébito tributário e, ato contínuo, não admitiriam a sua restituição. Em linhas gerais, a compensação, via DCOMP, seria juridicamente impossível.

Nada obstante, o fato é que isto não foi questionado pela insurgente e, certo ou errado, este argumento permaneceu incólume, sendo ele, *per se*, suficiente para manter a decisão ora questionada. Há, pois, de forma hialina, a constatação de uma insuficiência recursal que impede o conhecimento do apelo manejado pela interessada, a par da ocorrência, ou não, de um efetivo dissídio jurisprudencial.

Outrossim, e mesmo que superado o óbice acima, e agora já me voltando para a própria divergência interpretativa invocada, o acórdão de nº 1803-000.482, nem de longe, tangencia o problema anteriormente aventado, isto é, a forma pela qual a quitação das estimativas teria que ter se dado. Isso revela, de per si, distinção que, verdade seja dita, tem correlação direta com o obstáculo anteriormente indicado. Mas não deixa de ser um ponto de *discrimen* suficiente para atestar a dessemelhança entre os acórdãos ora comparados.

Demais disso, e já quanto a própria matéria admitida, também não se observa a ocorrência do sustentado dissídio jurisprudencial.

Com efeito, 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 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 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 [...].

Ora, a própria menção ao art. 15 da Lei 9.430/96 deixa extreme 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, não obstante fazer referência ao art. 14, § 15, da IN 213/02, que autoriza o uso de saldos de imposto pagos no exterior que não puderem ser integralmente absorvidos, em períodos posteriores, tratava da hipótese dos impostos pagos no exterior terem incidido sobre receita decorrente de prestadores de serviços diretamente (questão estranha à matéria objeto deste processo).

Não há ali, vejam bem, qualquer discurso dialético sobre a completa e correta compreensão dos preceitos da citada IN 213. E, mais importante, sequer se cogita do principal problema aqui analisado, qual seja, a possibilidade, ou não, dos saldos de impostos serem empregados na quitação, via compensação, de estimativas mensais. Vale, inclusive, lembrar que no contexto do acórdão paradigma, o indeferimento do crédito se deu, exclusivamente, pelo entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal de que, uma vez apurado prejuízo fiscal, o imposto não aproveitado não poderia ser levado para os exercício subsequentes. E este problema, que poderia, quiçá, se tornar hábil à demonstração da divergência em relação à questão da formação de saldo negativo a partir da compensação de impostos pagos no exterior, não foi, nem mesmo aventada pelo Relator deste julgado a ser comparado.

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*.

Assim, seja sob qual enforque for, o recurso não pode ser admitido.

Calha esclarecer, por oportuno, que, não obstante a maioria do Colegiado me ter acompanhado quanto as conclusões agora expostas, prevaleceram, no julgamento, os fundamentos declinados pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, cuja declaração de voto segue abaixo.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Trata-se, nestes autos, de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2015, no valor original de R\$ 482.363.458,65, e destinado a compensações declaradas a partir de 25/05/2016.

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\$ 451.001.220,91. Como o IRPJ devido no período representou R\$ 69.986.733,54, as antecipações confirmadas, a título de IRRF, no valor de R\$ 31.362.237,74, 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, confirmando apenas as retenções na fonte e indicando sua insuficiência para liquidação do IRPJ apurado no período, no valor de R\$ 69.986.733,54. Quanto ao imposto de renda pago no exterior, a análise dos documentos apresentados pela Contribuinte resultou na conclusão de: i) não ser possível *confirmar a participação da AMBEV S/A nas empresas das quais pretende utilizar o suposto pagamento de IR efetuado no Exterior para deduzir do IR devido no ano-calendário 2015*; 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 reconheceu direito creditório no valor de R\$ 31.362.237,74. A Contribuinte alegou que o saldo negativo do período seria, na verdade de R\$ 513.380.380,19, e que deduzira, além do IRRF originalmente indicado, estimativas de R\$ 482.018.014,46 e imposto de renda pago no exterior de R\$ 69.986.733,53. A análise do crédito, porém, ficou limitada ao montante de crédito informado em PER/DCOMP - R\$ 482.363.458,65 -, reafirmando-se a validade das retenções originalmente informadas e, quanto ao imposto pago no exterior, consignando-se que:

- o imposto pago no exterior em 2014 e não utilizado em razão da apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL estaria limitado, no máximo, a depender da confirmação dos lucros no exterior reconhecidos na ECF, e sem adentrar à comprovação dos pagamentos, a R\$ 380.121.976,91, infirmo os valores escriturados no LALUR (R\$ 906.026.579,77) e no LACS (R\$ 239.930.565,23), ao passo que a Contribuinte alega ter liquidado estimativas de 2015, no valor de R\$ 482.363.458,65, com o imposto pago no exterior em 2014 e não deduzido naquele ano;
- o IRPJ e a CSLL apurados em 2015, nos valores de R\$ 69.986.733,54 e R\$ 10.637.728,52, afirmados como liquidados com imposto pago no exterior em 2015, estariam liquidados na escrituração com imposto pago no exterior em 2014 e não deduzido naquele ano. 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 Leitura de Escrituração Fiscal (ECF);

- o limite de utilização de imposto pago no exterior em 2015 era R\$ 69.986.733,33 e, se comprovados os pagamentos alegados, restaria R\$ 1.584.493.405,12 para aproveitamento em períodos posteriores;
- identificadas as controladas diretas e indiretas no exterior em 2014 e 2015, 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 valores de R\$ 1.785.303.961,41 em 2014 e de R\$ 6.589.611.046,92 em 2015;
- os documentos apresentados para comprovação de pagamentos no exterior em 2014 e 2015 também foram, em sua maior parte insuficientes, exceto quanto a pagamento proporcional de R\$ 30.207.791,258 da investida Cerveceria Paraguay S/A em 2014, e de R\$ 141.887.966,61 da investida Cerveceria Y Malteria Quilmes (Argentina) em 2015. Contudo, a dedução do primeiro pagamento não foi admitida em razão da falta de comprovação do percentual de participação na investida; e
- observado o limite de R\$ 69.986.733,54 para dedução do imposto pago no exterior, o valor comprovado de R\$ 141.887.966,61 liquidou o IRPJ devido no período e o IRRF comprovado converteu-se no saldo negativo reconhecido de R\$ 31.362.237,74.

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

Diante de tal situação, é preciso analisar a matéria em dois aspectos distintos e complementares: (i) quais os requisitos legais para a utilização de estimativas compensadas com créditos de períodos anteriores na composição de saldos negativos; e (ii) qual a possibilidade de compensar as estimativas com créditos de IR pago no exterior em períodos anteriores.

E, 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 2015. *(negrejou-se)*

Depois de concluir *que não podem integrar o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2015 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 utilizar o saldo de IR pago no exterior de períodos anteriores (ano-calendário 2014) para quitar as estimativas por meio de compensação, 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:

Com efeito, no que tange a este primeiro ponto, a Embargante alega a suposta existência de “outros permissivos legais” que autorizariam seus procedimentos e questiona a base legal indicada pelo acórdão, como se a falta de menção aos dispositivos que gostaria de ver aplicados desse causa à omissão suscitada.

[...]

A simples leitura dos excertos acima transcritos evidencia, sem margem para dúvidas, que inexistente a alegada omissão (ou obscuridade), dado que o voto condutor, acompanhado à unanimidade pelo Colegiado, entendeu não existir base legal para a pretensão da interessada, de sorte que qualquer argumento em sentido contrário é totalmente irrelevante para a propositura de embargos, ante a expressa vedação ao reexame de questões de mérito neste instante processual.

[...]

Neste tópico, contesta a Embargante o entendimento esposado pelo Colegiado, no sentido de que existem limites para o aproveitamento de IR no exterior. Questiona, nesse sentido, a ausência de base legal para tal conclusão.

Ocorre que no parágrafo imediatamente anterior ao trecho transcrito pela Embargante (e acusado de omissão quanto à base legal), o voto condutor expressamente reproduziu o artigo 26 da Lei n. 9.249/95, para concluir que:

[...]

Salta aos olhos que inexistente no trecho questionado qualquer obscuridade quanto ao racional desenvolvido pelo voto condutor, assim como não se vislumbra a alegada omissão, dado que o acórdão mencionou a base legal utilizada, em diversas oportunidades, e a ela adicionou o entendimento jurisprudencial deste Conselho acerca da matéria.

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 compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”

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

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

Paradigma indicado: Acórdão nº 1402-001.345.

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

Paradigmas indicados: Acórdãos nº 1402-001.476 e nº 1402-001.345.

Foi dado seguimento apenas na 2ª matéria - “Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B” - porque:

O segundo paradigma (acórdão nº 1803-000.482), contudo, atende ao fim proposto.

Nele de fato se trata de questão fática semelhante à dos autos, consoante o demonstram os seguintes excertos do relatório daquela decisão, verbis (destaquei):

“2. Ao analisar os documentos apresentados, a Autoridade Fiscal reconheceu o crédito de R\$ 3.580.543,77, relativo ao saldo credor de IRPJ de 2002, [...]

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.

[...] apresenta a interessada Recurso de fls. [...], nele argumentando, em síntese:

[...]

e) que compensou o crédito de IRPJ/CSLL gerado em 2001, com débitos de IRPJ/CSLL apurados em 2002, conforme atestam as planilhas de compensação; [...]"

Ou seja, no caso paradigmático, à semelhança do caso dos autos, também se discute a possibilidade de aproveitamento do IR pago no exterior em períodos anteriores (2001, naquele caso), o qual não pôde ser aproveitado no próprio ano em que pago, porque naquele ano a empresa brasileira teve prejuízo no exercício, 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.

E a decisão, naquele caso, foi favorável ao contribuinte, admitindo este aproveitamento do IR pago no exterior em períodos anteriores para gerar saldo negativo de IRPJ no ano seguinte, ao contrário do caso dos autos, em que este aproveitamento foi negado.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria, mas apenas em face do acórdão paradigma nº 1803-000.482.

Especificamente a divergência III - "Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas" – foi compreendida como veículo do mesmo questionamento formulado na matéria que teve seguimento e, em relação à qual, já haviam sido analisados os dois paradigmas indicados. A Contribuinte contestou o seguimento parcial, mas seu agravo foi rejeitado.

A rejeição do agravo, neste ponto, se deu sob a perspectiva de que a matéria teve seguimento ao ser integrada à divergência II, hipótese na qual o ato de admissibilidade se encontraria fora do alcance de revisão em sede de agravo. Veja-se:

Matéria: "3ª Divergência: Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas".

Os seguintes trechos do despacho agravado são suficientes para esclarecer sobre a decisão e os fundamentos ali adotados (grifos não constam do original):

[...]

Em seu agravo, a interessada pleiteia que a divergência seja admitida também em face do paradigma nº 1402-001.345 (Caso Banco Fibra), *"tendo em vista que, ainda que trate do mesmo tema que o v. acórdão paradigma 1803-00.482 (Caso Solvay), o aborda sob aspecto distinto, qual seja, o da possibilidade de formação de saldo negativo a partir de IR no exterior (ainda que no próprio período em que houve prejuízo fiscal)"*.

Subsidiariamente, a interessada pede que *"seja ao menos declarado que também o tema 'possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas' foi admitido para discussão pela C. 1ª Turma da E. CSRF com base na divergência v. acórdão paradigma 1803-00.482 (Caso Solvay), tal qual constou na fundamentação do r. despacho decisório, mas não de seu dispositivo"*.

O pedido principal, quanto a este tópico, apresenta óbice incontornável.

É que a divergência correspondente à matéria “*3ª Divergência: Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas*” **já foi admitida**, ao entendimento de que se tratava da mesma matéria anteriormente examinada sob o título “*2ª Divergência: Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B*”. O trecho do despacho agravado, supratranscrito, não deixa qualquer dúvida sobre isso.

Em tais condições, o pedido de que seja considerado também o paradigma apresentado para a 3ª divergência, acórdão nº 1402-001.345, é, de fato, pedido de exame de um terceiro paradigma por matéria, o que contraria frontalmente a vedação estabelecida nos §§ 6º e 7º do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Por outro lado, a **alegação da interessada** de que o acórdão nº 1402-001.345 abordaria o tema sob aspecto distinto conduziria, caso acolhida, à conclusão de que a “2ª Divergência” e a “3ª Divergência” **não tratam da mesma matéria**. Tal conclusão, entretanto, não é possível em sede de exame de agravo, **cabível tão somente contra a parte do despacho agravado que negou seguimento ao recurso especial**.

Quanto ao pedido subsidiário, de fato a parte conclusiva do despacho agravado não foi explícita quanto a serem a “2ª Divergência: Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B” e a “3ª Divergência: Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas” uma única e mesma matéria, admitida em face do acórdão paradigma nº 1803-000.482.

Não obstante, a própria interessada admite que isso consta da fundamentação do despacho agravado, o que torna desnecessário o atendimento a seu pedido subsidiário. Acrescente-se que o saneamento de uma hipotética falta de clareza ou imprecisão do despacho de exame de admissibilidade do recurso especial não é função do exame de agravo.

O agravo deve, pois, ser rejeitado, no que se refere a esta matéria “3ª Divergência: Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas”. (*destacou-se*)

Diante da orientação do exame de agravo, portanto, a 2ª e a 3ª divergências tiveram seguimento como uma única matéria. Na visão da Contribuinte, contudo, quando o exame de admissibilidade conclui por dar seguimento parcial do recurso especial *apenas com relação à matéria “Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”*, somente a 2ª divergência teria tido seguimento.

A questão que se coloca neste momento é definir qual premissa deve ser adotada para análise de conhecimento, porque se a 2ª e a 3ª divergências tiveram seguimento como matéria única, ambos argumentos deveriam ser avaliados por este Colegiado para confirmação do dissídio jurisprudencial.

A conclusão do exame de admissibilidade de dar seguimento *apenas com relação à matéria “Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”*, indica ser razoável a interpretação da Contribuinte no sentido de que a 1ª, a 3ª e a 4ª divergências não tiveram seguimento. De toda a sorte, importa observar em que termos foi a manifestação no exame de admissibilidade:

3ª Divergência: “Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas”

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

[...]

Passo à análise.

Conforme facilmente se observa, a questão aqui posta como divergência a ser solucionada pela CSRF nada mais é do que a mesma analisada no tópico anterior.

Repetem-se aqui os mesmos argumentos quanto ao fato de que, em situação em que o IR pago no exterior ocorreu em um determinado exercício em que a empresa domiciliada no Brasil apurou prejuízo, os acórdãos teriam decidido de forma divergente: enquanto o acórdão recorrido não admitiu o aproveitamento do imposto pago no exterior para a formação de saldo negativo de IRPJ no Brasil, compensável nos anos seguintes, o acórdão paradigmático, de acordo com a recorrente, admitiu tal aproveitamento.

A despeito de qualquer jogo de palavras que tenha feito o recorrente, portanto, trata-se da mesma questão controversa, ou seja, da mesma matéria já tratada no tópico anterior (“Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”).

E tanto assim é que a própria recorrente, no recurso, identifica que a divergência anterior (a 2ª) estaria “na interpretação do art. 26 da Lei 9.249/96 e IN 213/02 (e, por conseguinte, do art. 87 da Lei 12.973/14 e IN 1.520/14), que admite a compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequente com o IR no exterior acumulado em Parte B em função da apuração de prejuízos fiscais[...]”, e que a presente divergência estaria “também na interpretação do art. 26 da Lei 9.249/96 e IN 213/02 (e, por conseguinte, do art. 87 da Lei 12.973/14 e IN 1.520/14), que admite a formação de saldo negativo com base em IR no exterior pago por controlada, mesmo que em situação de prejuízo fiscal [...]” (fls. 19.748, in fine).

Consoante já ao norte destacado, o art. 67, §§ 6º e 7º, do Regimento Interno do CARF, estabelece que a divergência pode ser demonstrada por meio da indicação de até 2 (duas) decisões divergentes por matéria, e que, na hipótese da apresentação de mais de dois paradigmas, “serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais”.

Assim, considerando-se que a matéria já foi aqui analisada em face de dois paradigmas, e tendo sido admitida com base no acórdão paradigma nº 1803-000.482, considera-se descartado o paradigma aqui apresentado (acórdão nº 1402-001.345), para os fins da demonstração desta divergência.

Como se vê, nada se disse, expressamente, quanto ao seguimento ou não da 3ª divergência. A dúvida, portanto, subsiste.

A PGFN, de seu lado, questiona o conhecimento do recurso especial, 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 período anterior 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 R\$ 482.018.014,46 liquidadas mediante compensação de imposto de renda pago no exterior em 2014 e não aproveitado naquele período em razão da apuração de prejuízo fiscal. 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.

O voto condutor do acórdão recorrido, porém, avançou no segundo ponto e apresentou fundamento complementar. Logo, se apenas este segundo fundamento foi objeto de confrontação no recurso especial da Contribuinte, na matéria que teve seguimento, seria inútil discuti-la, 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”.

Ocorre que a necessidade de DCOMP para tal compensação é, justamente, o tema da 2ª divergência antes referida e que teve seguimento. Veja-se o que consignado no recurso especial:

III.2. Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B

31 Como já referido, o v. acórdão recorrido entendeu que débitos de antecipações mensais de IRPJ e CSLL somente podem ser compensados na forma do art. 74 da Lei 9.430/96.

III.2.a. Inexistência de Súmula do CARF sobre o assunto

32 Diga-se, a princípio, que este entendimento do v. acórdão recorrido não está suportado em Súmula deste E. Conselho. Com efeito, a Súmula CARF 145, citada no v. acórdão recorrido, trata da compensação de crédito de saldo negativo com débitos de antecipações mensais de IRPJ e CSLL (os quais, até mesmo pela redação da Súmula, tem natureza de IRPJ e CSLL), vejamos:

“A partir da 01/10/2002, **a compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ ou CSLL, ainda que com tributo de mesma espécie**, deve ser promovida mediante apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP.” (destacou-se)

33 É evidente que a Súmula acima não trata da compensação de créditos de IR pago no exterior que se discute nos autos. Para não restar dúvidas, vale uma breve explicação sobre o contexto em que se deu a publicação da referida súmula.

33.1 Pois bem. Antes da Lei 10.637/02 admitia-se a compensação de créditos e débitos de tributos de mesma natureza independentemente da apresentação de pedido/declaração de compensação. Com isto, era admitida a compensação direta de

créditos de saldo negativo de IRPJ e CSLL com débitos de mesma natureza (inclusive, veja-se, débitos de antecipação mensal por estimativa ou balancete). Com a Lei 10.637/02, tornou-se obrigatória a apresentação de pedido/declaração de compensação para estes casos – e é a isto que a Súmula CARF 145 se refere.

III.2.b. Configuração da divergência

34 Ainda que não diga respeito a compensação de créditos de IR no exterior, a Súmula CARF 145 (e os precedentes que lhe deram origem) indica a conclusão (irrefutável, posto que sumulada) de que débitos de antecipações mensais de IRPJ e CSLL têm natureza de débitos de imposto de renda e de contribuição social, respectivamente. 34.1 Tivessem natureza distinta, nem mesmo antes de 01/10/2002 seria admitido a compensação direta entre saldos negativos de IRPJ e CSLL e as respectivas antecipações mensais e a Súmula CARF 145, citada no v. acórdão recorrido, perderia todo o sentido.

35 Sendo irrefutável que os débitos de antecipações mensais de IRPJ e CSLL têm natureza de imposto de renda e de contribuição social, respectivamente, a conclusão do v. acórdão recorrido de que tais débitos não podem ser compensados com IR no exterior acumulado em Parte B nega vigência ao art. 26 da Lei 9.249/95 (e ao art. 87 da Lei 12.973/14), e especificamente às disposições das INs 213/02 e 1.520/14 que preveem expressamente tal utilização.

35.1 Nem se diga que tais dispositivos não foram levados em consideração no v. acórdão recorrido, posto que, apresentados Embargos de Declaração para suprir tal omissão, o r. despacho decisório de inadmissão declarou que tais dispositivos foram expressamente considerados.

36 Nestes termos, o v. acórdão recorrido diverge da interpretação adotada no v. acórdão paradigma 1201-002.351 (Caso Banco Votorantim, doc. 02), em cuja ementa se lê:

“O IRRF sobre rendimentos pagos a filial domiciliada em país com tributação favorecida não pode ser deduzido do imposto devido, apurado no encerramento do período de apuração, pela matriz no Brasil, se esta não apurar lucro real positivo; neste caso, o imposto retido poderá ser deduzido do imposto apurado nos anos-calendário subsequentes, e deve ser controlado na parte B do Lalur.”

37 A Recorrente pede vênica para transcrever trecho do r. voto vencedor do v. acórdão paradigma em que se descreve a situação fática analisada naquela decisão:

“7. No presente caso, como já se viu, o lucro real da matriz no Brasil de R\$(-) 814.485.904,05; somado com o lucro da filial no exterior de R\$188.959.855,65, 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 e 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.”

38 A situação avaliada no v acórdão paradigma é idêntica à da Recorrente que, em 2014, apurou prejuízo fiscal antes e depois da adição dos lucros de suas controladas no exterior. E, em situação idêntica, o v. acórdão paradigma adotou solução distinta, qual seja, a de que o contribuinte poderia sim aproveitar o IR no exterior registrado em Parte B nos períodos subsequentes.

39 Tivesse sido adotada a mesma solução no caso dos autos, as compensações teriam sido aceitas, vez que as antecipações mensais foram apuradas sobre resultados positivos (ainda que estimados para os respectivos meses). E nem se diga que o item 10 do v. acórdão acima transcrito constitui impeditivo para a utilização do IR pago no exterior em anos posteriores, uma vez que o próprio consumo dos prejuízos fiscais por conta da adição dos lucros auferidos no exterior representam forma de pagamento relativamente ao IRPJ e CSLL “devidos” sobre o lucro auferido além-mar.

40 O mesmo entendimento foi adotado no v. acórdão proferido no já citado Caso Solvay (doc. 01), em cuja ementa se lê:

“INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213, DE 2002. ART 26 DA Lei Nº 9.249, de 1996. ART. 15 DA LEI Nº 9,430, DE 1996.

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, por força do disposto no próprio art.15, in fine, da Lei nº 9.430, de 1996.

ART. 14, § 15, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213, DE 2002. TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. RECEITA DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EFETUADA DIRETAMENTE, COMPENSAÇÃO.

O tributo pago no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente, 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.”

41 Em outras palavras, decidiu-se no Caso Solvay que o IR no exterior pago sobre serviços prestados no exterior, que para estes fins foi equiparado ao IR no exterior pago sobre lucro de controladas, pode ser utilizado para compensar débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes nada sendo mencionado sobre a necessidade de realização da compensação mediante apresentação de PER/DCOMP.

O exame de admissibilidade, por sua vez, ao analisar esta matéria como 2ª Divergência: “Possibilidade de compensação de débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes com valores de IR no exterior acumulados em Parte B”, teve em conta o segundo, e não o primeiro fundamento do acórdão recorrido. Veja-se a premissa referida antes da confrontação com os paradigmas:

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 em período anterior (2014) fosse utilizado para compensar com as estimativas devidas em 2015, e assim gerasse saldo negativo no ano-calendário 2015, pois isto configuraria uma “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” (destaques do original)

Neste contexto, o paradigma n.º 1201-002.351 é rejeitado porque nele *não foi aceita a dedução do IR pago no exterior no próprio ano (2008, naquele caso), em montante superior ao do imposto devido no Brasil naquele mesmo ano, e não tratou de aproveitamento de IR pago no exterior em período anterior por meio de compensação (que é a questão controversa no caso dos autos), mas sim do aproveitamento de IR pago no exterior no próprio ano, por meio de dedução*, enquanto o paradigma n.º 1803-000.482 é admitido por ter em conta pagamentos no exterior deduzidos em período posterior.

Sob a compreensão de que a 2ª e a 3ª divergências tiveram seguimento, unificadas que foram no exame de admissibilidade, a conclusão seria pelo não conhecimento do recurso especial, porque o paradigma admitido n.º 1803-00.482, não tangencia o fundamento que a PGFN aponta como inatado, e nem mesmo enfrenta a questão que o exame de admissibilidade compreendeu como confrontada pela Contribuinte.

Isto porque a necessidade de DCOMP para liquidação das estimativas admitidas na composição do saldo negativo analisado no paradigma não é, nem mesmo, tangenciada, 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 n.º 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 n.º 213, de 2002, fato é que acabou realizando as compensações de seu crédito de IRPJ/CSLL com débitos da mesma natureza, nos períodos subsequentes;

Para além disso, como bem observado no exame de admissibilidade do processo administrativo n.º 16692.720871/2017-99, também nesta pauta de julgamento, a omissão acerca da necessidade de DCOMP no paradigma, não pode ser compreendida como decisão no sentido da desnecessidade de DCOMP em tais circunstâncias:

*Neste aspecto, portanto, não é possível tomar a **omissão** do acórdão paradigmático quanto a este tema como se fosse uma manifestação divergente daquela exposta no acórdão recorrido, tal como pretendido pela recorrente, quando afirma que “em outras palavras, decidiu-se no Caso Solvay que o IR no exterior [...] pode ser utilizado para compensar débitos de IRPJ e CSLL de períodos subsequentes, nada sendo mencionado sobre a necessidade de realização da compensação mediante apresentação de PER/DCOMP”.*

A ausência de menção a respeito de DCOMP no acórdão paradigmático pode, à toda obviedade, ser decorrente de uma série de fatores, que não guardam absolutamente nenhuma relação com uma (suposta) manifestação no sentido de que **não se exigiria DCOMP para este tipo de compensação** (de IR pago no exterior em anos anteriores com imposto devido no país em anos subsequentes).

Apenas a título exemplificativo (observando que se trata apenas de hipóteses, pois o acórdão paradigmático nada esclarece a respeito), cite-se as seguintes:

- como no caso paradigmático tratava-se de IR pago no exterior em **2001**, o qual foi utilizado para compensar com débitos de 2002 que eventualmente levaram à formação

de um saldo negativo neste ano de 2002, e a DCOMP somente foi instituída a partir de **01/10/2002**, por meio da Lei nº 10.637/2002, é possível que alguns débitos tenham de fato sido compensados sem DCOMP simplesmente porque esta declaração inexistia à época (tal situação, por óbvio, não caracterizaria divergência com relação à exigibilidade de DCOMP);

- é possível também que os débitos simplesmente tenham, naquele caso, sido objeto de compensação por meio de DCOMP, caso tais compensações tenham sido efetuadas **após 01/10/2002** (tal situação, neste caso, caracterizaria convergência, e não divergência, com relação à exigibilidade de DCOMP)

Diante de múltiplas e variadas hipóteses (*uma vez que o acórdão paradigmático nada esclarece a respeito*), não é possível tomar a **omissão** daquele acórdão como manifestação divergente do acórdão recorrido quanto à **exigência de DCOMP para a formalização de compensação de IR pago no exterior em anos anteriores com IR devido no Brasil em anos subsequentes**. (*destaques do original*)

No mais, observa-se que referido paradigma não tratou de objeção à 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 *por prestação de serviços* que não foi 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 destinado à liquidação de estimativas, formar saldo negativo. Por certo tal ocorreu, vez que já havia sido reconhecido ao sujeito parte do direito creditório originalmente apurado como saldo negativo, e o paradigma legitimou a parcela suplementar antes glosada. Mas a glosa não fora promovida por aquela razão, e sim sob o entendimento de que a legislação que rege a dedução de imposto pago no exterior *por receita decorrente de prestação de serviços* não permitiria a utilização do excedente em períodos subsequentes.

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,

De todo o exposto, sob a compreensão de que o seguimento da 2ª divergência permite a análise dos argumentos expressos no recurso especial, ainda que não devidamente considerados no exame de admissibilidade, resta evidenciado que o paradigma admitido, na forma acima exposta, não se presta a confrontar a necessidade de DCOMP demandada no voto condutor do acórdão recorrido. Não seria o caso, portanto, de fundamento inatacado, mas sim de dessemelhança fática e jurídica entre os acórdãos comparados, a inviabilizar o conhecimento do recurso especial em relação ao paradigma admitido.

Caberia, então, definir se o primeiro paradigma da 2ª divergência está definitivamente afastado, apesar de confrontado com excerto do recorrido distinto daquele que a Contribuinte questionou, bem como se o descarte do considerado 3º paradigma é válido apesar das inconsistências evidenciadas no exame de admissibilidade.

A primeira dúvida que poderia exsurgir deste proceder é se o primeiro paradigma rejeitado na 2ª divergência se prestaria a caracterizar a divergência acerca da necessidade de DCOMP para a compensação das estimativas com imposto de renda pago no exterior em períodos anteriores. Neste ponto, porém, o que se vê é que a Contribuinte nada questionou a este respeito em seu agravo. O primeiro paradigma nº 1201-002.351, citado como “Caso Votorantim”, somente foi referido neste ponto do agravo:

33.1 Ademais, não se pode negar que, ao tratar duas divergências como se uma fosse, o r. despacho agravado reduziu a possibilidade de utilização, por parte da Agravante, de acórdãos paradigmas (de 4 acórdãos possíveis, reduziu-se para apenas 2). Portanto, tivesse a Agravante conhecimento de que ambas as divergências seriam analisadas conjuntamente, teria indicado o acórdão do caso Banco Fibra e não o acórdão do Caso Banco Votorantim para compor a divergência junto com o acórdão do caso Solvay. Assim, deve-se, no mínimo, reconhecer a existência de dois acórdãos paradigmas contrários a v. acórdão recorrido em relação ao tema que se discutirá na CSRF.

Tem-se por definitiva, assim, esta rejeição.

Restaria, por fim, definir se é também definitiva a negativa de análise do paradigma nº 1402-001.345, ou se subsistiria argumento da Contribuinte, deduzido em agravo e que, por confrontar negativa de seguimento a recurso especial, deveria ter sido conhecido e apreciado.

Neste ponto, porém, já se mostra possível concluir pela desnecessidade de eventual saneamento, vez que não resta demonstrado o dissídio jurisprudencial em face da 2ª divergência, com base na qual a Contribuinte pretendia confrontar a necessidade de DCOMP para compensação de estimativas com imposto pago no exterior e não aproveitado em períodos anteriores. Evidenciado que este fundamento é suficiente para manter o acórdão recorrido e inexistindo possibilidade de revertê-lo em análise de divergência jurisprudencial por esta instância especial, a decisão que se impõe é, necessariamente, de NÃO CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa