



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.720873/2017-88
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.513 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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 cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto 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 teve 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 Toselli que 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 1401-004.119, 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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
(CSLL)

Ano-calendário: 2016

IR PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO COM O
CSLL DEVIDA.

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 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.

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, exclusivamente, por estimativas (antecipações) e, ainda, por parcela de imposto paga no exterior, por empresas direta ou

indiretamente ligadas à interessada e que não teria sido integralmente absorvidas pelo IRPJ devida no próprio ano de 2016.

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 do imposto pago no exterior (no importe de R\$ 148.562.733,78). Todavia, como a adição retro não foi suficiente para formar um saldo negativo (mormente pela limitação prevista, segundo DRJ, pelo art. 26 da Lei 9.249/95), não houve reconhecimento de qualquer crédito.

A contribuinte se socorreu, então, de recurso voluntário, o qual foi parcialmente provido a fim de reconhecer que o saldo de imposto apurado no exterior seria suficiente para compensar, integralmente, a CSLL devida no ano-calendário de 2016.

Semelhante premissa, todavia, não culminou com o reconhecimento de qualquer direito creditório. Isto porque, a segunda parcela componente do aludido saldo, qual seja, as estimativas mensais, teriam sido quitadas, por meio de compensação realizada em escrituração contábil, com saldos de imposto pago no exterior que não teria sido aproveitado em períodos pregressos (2014 e 2015). Neste passo, o Colegiado *a quo* entendeu pela impossibilidade de seu reconhecimento, seja por:

- a) pressupor a compensação por meio do instrumento preconizado pelo art. 74 da Lei 9.430/96;
- b) não comportar restituição/ressarcimento, os impostos pagos no exterior não poderiam ser utilizados para compensação das estimativas mensais, mormente porque, tal “*artifício*” teria o condão de burlar os limites legais para esse encontro de contas e, assim, transmudar o tributo arcado fora do Brasil “*em saldo negativo*”.

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 por meio da decisão de e-fls. 26.261/26.270.

Intimada do despacho supra em 02/03/2021 (e-fl. 26.286), a empresa interpôs o seu recurso especial aventando a ocorrência de diversos dissídios jurisprudenciais, a saber:

- a) o **“processo administrativo – limites objetivos da lide”**, tendo sido indicado como paradigma o acórdão de n.º 1803-000.482;
- b) 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”**, cuja decisão paradigmática trazida foi aquela plasmada no acórdão n.º 1402-001.345;
- c) 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 n.ºs 1201-002.351 e 1803-000.482;
- d) o **“reconhecimento dos valores de IR pagos no exterior por meio de compensação”**, tendo como paradigmas indicados os Acórdãos n.º 1302-003.149 e n.º 1201-00.153;
- e) 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 n.º 1402-001.476 e n.º 1402-001.345.

Conforme se depreende, todavia, do despacho de admissibilidade de e-fls. 26.855/26881, reconheceu-se a ocorrência da divergência apenas quanto a matéria descrita no item “b. 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, admitido, também, para a comprovação do dissídio, o acórdão de n.º 1803-000.482, invocado, entretanto, apenas para subsidiar esta última questão, na forma do art. 67, § 7º, do anexo II, do RICARF.

Objetivando o relato, ao fim e ao cabo, os temas “b” e “c”, acima, foram aglutinados e admitidos como uma única matéria, considerando os acórdãos de n.ºs 1402-001.345 e 1803-000.482 para atacar, tanto o argumento atinente à uso de DCOMP para quitação de estimativas, como para se contrapor à tese de que a compensação intentada não poderia gerar saldo negativo.

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, premeu pela manutenção do aresto *a quo*.

Este é o relatório.

Voto

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 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 tema que foi aglutinado, para o que foi trazido o paradigma de n.º 1803-000.482.

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 preêto 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.

Dá a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na aceção 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;
- 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).

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.

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 conseqüente 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.

I.2.1 Da matéria admitida – da possibilidade da compensação de imposto pago no exterior resultar em saldo negativo do IRPJ.

Impende lembrar, de plano, que o Despacho de Admissibilidade considerou incluída no tema descrito no preâmbulo acima, duas matérias:

- a) a possibilidade de formação de saldo negativo a partir da compensação tratada pelo art. 26 da Lei 9.249/95;

⁴ Op. cit. p. 57.

- b) a possibilidade de utilização de saldos de imposto pago no exterior, não utilizados em períodos pregressos, controlados na parte B do LALUR/LACS.

E, quanto ao segundo item acima, a discussão revolve, com destaque, o problema da compensação de estimativas mensais que, por sua vez, assentou-se em dois fundamentos, quais sejam, o próprio problema da formação de saldo negativo e, ainda, uma pretensa necessidade de se efetuar o aludido encontro de contas mediante PER/DCOMP.

O presente exame de admissibilidade, portanto, deverá considerar todos os questionamentos acima identificados.

Pois bem.

No que toca ao paradigma de nº 1803-000.482, este Relator já afastou a sua utilidade para o tema em testilha em voto proferido em processo conexo, de nº 16692.720872/2017-33, dada a absoluta falta de similitude fática e, inclusive, normativa com o contexto apreciado neste feito.

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 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 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 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 aventado, 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*.

Já quanto ao acórdão de n.º 1402-001.345, em que a questão de fundo, realmente, possa demonstrar o dissídio em relação à questão afeita impossibilidade de se observar saldo negativo após a compensação porventura realizada nos moldes do art. 26 da Lei 9.249/95 (aí, admitiu-se tal compensação até na hipótese de prejuízo fiscal), o fato é que esta decisão, a exemplo do acórdão de n.º 1803-000.482, também nem tangencia a discussão principal, para não dizer exclusiva, aqui tratada: este paradigma não menciona, não se debruça e nem faz referência à possibilidade de extinção de estimativas mensais com eventuais saldos de impostos pagos no exterior, não aproveitados em exercícios progressos.

Insista-se, mesmo que este acórdão comparado sirva afastar a alegação contida na decisão recorrida de que a compensação não possa gerar saldo negativo, ele não enfrenta a questão que estamos, efetivamente, enfrentando. Não há, aí, qualquer discussão sobre estimativas mensais, que se o diga sobre a possibilidade destas serem extintas a partir do uso de saldos de imposto pago no exterior, controlados na parte “B” do LALUR/LACS.

Tudo isto sem o prejuízo do fato de que, aqui, estamos analisando saldo negativo de CSLL e não de IRPJ, tributo este examinado pelos acórdãos indicados como suficientes para a demonstração do dissídio.

Neste diapasão, o recurso não merece seguimento.

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

Fl. 11 do Acórdão n.º 9101-006.513 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16692.720873/2017-88

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Trata-se, nestes autos, de saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2016, no valor original de R\$ 552.632.627,02, 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\$ 552.632.627,02. Como a CSLL devida no período representou R\$ 46.820.507,88 e não havia outras antecipações indicadas 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. Preliminarmente observou que a dedução de imposto pago no exterior estar limitada à CSLL devida no período, ainda que comprovados os demais requisitos legais, e concluiu, a partir da análise dos documentos apresentados pela Contribuinte, *que a AMBEV S A não comprovou a existência de Imposto sobre a Renda pago no exterior no processo n.º 16692.720871/2017-99, que analisou a composição do Saldo Negativo de IRPJ do AC 2016, conforme pode ser verificado no Despacho Decisório anexado no presente processo às fls 10.524/10.546.*

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\$ 614.346.289,76, confrontando CSLL devida de R\$ 46.820.507,88 com dedução de imposto de renda pago no exterior de mesmo valor, além de estimativas de R\$ 614.346.289,76. A análise do crédito, porém, ficou limitada ao montante de crédito informado em PER/DCOMP - R\$ 552.632.627,02 e, quanto ao imposto pago no exterior, consignou-se que:

- consoante exposto na análise do saldo negativo de IRPJ de 2015 – em pauta nesta reunião de julgamento, processo administrativo n.º 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 R\$ 148.562.733,78, admitindo-se a dedução de R\$ 69.986.733,54 na apuração do IRPJ e, no processo administrativo n.º 16692.720874/2017-22, de R\$ 10.637.829,52 na apuração do saldo negativo de CSLL de 2015, remanescendo R\$ 67.938.170,72, integralmente utilizado na apuração do IRPJ devido no ano-calendário de 2016, não restando, portanto, qualquer quantia passível de ser utilizada na apuração da CSLL;
- a CSLL apurada em 2016, no valor de R\$ 46.820.507,88, foi afirmada como liquidada com imposto pago no exterior em 2016 (R\$ 2.821.185,95) e de períodos anteriores (R\$ 43.999.321,93), enquanto as estimativas de R\$ 614.346.289,76 teriam sido liquidadas com imposto pago no exterior e

não aproveitado como dedução em períodos anteriores. Contudo, *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);

- 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 nos autos do processo administrativo n.º 16692.720871/2017-99, 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; e R\$ 67.938.170,72 para redução do IRPJ de 2016;
- 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\$ 46.820.507,88 para dedução do imposto pago no exterior, nada restou para ser admitido, não evidenciando saldo negativo a ser reconhecido em 2016.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, depois de rejeitar as preliminares arguidas pela Contribuinte, observa que a discussão está limitada ao direito

creditório informado em DCOMP, que ele seria inferior às compensações declaradas pela Contribuinte, e 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 componham o saldo negativo do ano.

Com respeito ao primeiro ponto, anotou-se que:

No voto proferido no processo nº 16692.720871/2017-99, que trata do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2016, já considerei comprovado um total de R\$ 121.334.929,79 de IR pago no exterior no ano-calendário 2016. Desse total, R\$ 64.724.038,18 foram utilizados para a compensação com o IRPJ devido. Assim, restou para utilizar na compensação de CSLL devida no ano-calendário 2016 ou em períodos subsequentes o total de R\$ 56.610.891,61.

Neste ponto deu provimento parcial ao recurso voluntário para *compensar integralmente a CSLL devida no ano-calendário 2016 com o saldo remanescente de IR pago no exterior no ano 2016*, restando saldo de R\$ 9.790.383,73 para dedução em períodos posteriores.

Na sequência, analisando *em que condições as estimativas de CSLL, quando compensadas com créditos de períodos anteriores, podem compor o saldo negativo de CSLL*, observou-se que, como somente 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 CSLL no ano calendário 2016. *(negrejou-se)*

Depois de concluir *que não podem integrar o saldo negativo de CSLL 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 *utilizar o saldo de IR pago no exterior de períodos anteriores (anos-calendário 2014 e 2015) para quitar as estimativas por meio de compensação*, porque necessário seria que tal crédito fosse passível de restituição ou ressarcimento, e tal 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 n.º 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 tais dispositivos não fazem distinção entre o imposto e a contribuição devidos ao final do período de apuração e o imposto e a contribuição devidos por antecipação mensal.

[...]

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. Questiona a Embargante a conclusão do acórdão, no sentido de que a utilização de IR no exterior de períodos anteriores estaria sujeita aos limites apurados sobre lucros do próprio período em que apurado.

[...]

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 n.º 1803-000.482.

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

Paradigma indicado: Acórdão n.º 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 n.º 1803-000.482 e n.º 1201-002.351.

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

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1302-003.149 e n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1402-001.345), entende-se pela aceitação também do acórdão n.º 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 n.º 1803-000.482, à toda evidência, *não se presta a este fim*.

[...]

Ao rejeitar o paradigma n.º 1201-002.351 na 3ª divergência, e compreender que o paradigma n.º 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, distintamente do verificado em relação ao processo que trata do saldo negativo de IRPJ de 2016, no qual foi suscitada e admitida divergência jurisprudencial na 4ª divergência - “Reconhecimento dos valores de IR pagos no exterior por meio de compensação” – aqui negou-se seguimento neste ponto nos seguintes termos:

Esta mesma divergência foi alegada, nestes mesmos e exatos termos, no âmbito do processo n.º 16692.720871/2017-99, em que se discute o crédito de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2016, tendo a matéria lá sido admitida, precisamente porque o acórdão recorrido, naquele caso, expressamente afirmara 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”, entendimento o qual se mostra, de fato, divergente daquele exposto na demonstração acima.

Contudo, no caso concreto dos presentes autos, que trata do saldo negativo de CSLL no ano-calendário 2016, não há manifestação alguma no acórdão recorrido equivalente a esta acima mencionada.

Não é possível, portanto, estabelecer-se divergência com relação ao ponto alegado (“reconhecimento dos valores de IR objeto de compensação no exterior”), se o acórdão recorrido nenhuma menção faz a respeito do tema, nem mesmo sequer quando transcreve excertos do acórdão proferido naquele outro processo.

Trata-se, assim, de matéria que não foi objeto do presente processo, ou seja, matéria não prequestionada, motivo pelo qual não deve ter seguimento o recurso com relação ao ponto.

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 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;

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 n.º 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 n.º 9.249/95 e, em consequência, atrai a possibilidade de compensação do excedente na forma da Instrução Normativa SRF n.º 213/2002. O conteúdo decisório do paradigma, portanto, está centrado neste excerto:

Entende este Relator que a Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 9.249, de 1995, embora não se refira especificamente ao art. 15 da Lei n.º 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 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 *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:

(...)

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)

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 n.º 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 n.º 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 compôs 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 n.º 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 subseqüentes. (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 n.º 1402-001.345 também tem em conta disposição legal específica, versada no art. 9º da Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 1201-002.351:

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 n.º 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.

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.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.249, de 1995, por força do parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória n.º 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.

A decisão do paradigma, portanto, é no sentido que **a retenção sofrida e paga no Brasil**, na forma do art. 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, não se submete à limitação do art. 26 da Lei n.º 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 n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 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 nevrálgico 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 única matéria que teve seguimento: “*Possibilidade de formação de saldo negativo a partir do IR no exterior pago por controladas*”.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA