



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720008/2024-96
ACÓRDÃO	1302-007.739 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. SALDO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE. DÉBITOS DE ESTIMATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O imposto de renda pago no exterior possui natureza de mecanismo destinado à neutralização da dupla tributação econômica, sendo sua dedução limitada ao montante do imposto devido no Brasil sobre parcelas positivas de lucros do exterior efetivamente computadas no lucro real, nos termos da legislação da Tributação em Bases Universais. Inviável a utilização de saldos de imposto pago no exterior, ainda que controlados na Parte B do LALUR, para quitação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, sob pena de desvirtuamento do sistema legal e de restituição indireta de tributo pago a Fisco estrangeiro. Caracterizada a falta de pagamento das antecipações mensais, é legítima a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Paulo Elias da Silva Filho (substituto integral), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração lavrados para a exigência de multas isoladas decorrentes da falta de recolhimento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 203/206) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 207/210), sobre a base de cálculo estimada, relativos ao ano-calendário de 2019, nos montantes a seguir discriminados:

PENALIDADE	VALOR
Multa Isolada de IRPJ	417.591.693,62
Multa Isolada de CSLL	157.756.399,29
TOTAL	575.348.092,91

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/01/2019	79.271.385,59
28/02/2019	39.331.666,01
31/03/2019	27.730.314,45
30/04/2019	14.552.401,70
31/05/2019	24.599.641,67
30/06/2019	28.376.446,81
30/09/2019	94.238.544,34
31/10/2019	65.251.832,16
30/11/2019	44.239.460,89

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2019 e 30/11/2019:

Arts. 219 e 907 do RIR/18;

art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

CSLL:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/01/2019	28.538.058,81

28/02/2019	20.744.532,62
31/03/2019	3.182.248,77
30/04/2019	5.239.224,62
31/05/2019	8.856.231,00
30/06/2019	10.215.880,85
30/09/2019	40.367.048,00
31/10/2019	16.662.981,14
30/11/2019	23.950.193,48

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2019 e 30/11/2019:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3. De acordo com o relatado no “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 167/202), a Fiscalização verificou que a Contribuinte - nos meses de janeiro a novembro de 2019 -, deduziu indevidamente valores de “Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital” para abater o IRPJ e a CSLL mensais, caracterizando falta de pagamento das estimativas.

4. Com base nisso, aplicou-se multa isolada nos termos do artigo 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996, calculada sobre o valor das estimativas não pagas. Confira-se:

“5. De acordo com a ECF - Escrituração Contábil Fiscal abaixo listada, a Ambev apurou seu resultado tributável do ano-calendário de 2019 pela sistemática do **lucro real anual**.

ano-calendário	nº do recibo	Tipo de escrituração	Data de entrega
2019	B83779BC1729D8412CB16D794379BF1D428002F6-6	Retificadora	17/01/2023

6. Cabe mencionar que a empresa apresentou nova ECF retificadora em 14/07/2023, data em que a presente ação fiscal já estava em curso, razão pela qual será desconsiderada, sendo a última ECF transmitida antes da ciência do início do procedimento fiscal (acima referenciada) válida para todos os efeitos.

7. Como consequência desse regime de tributação adotado nesse ano-calendário de 2019, a Ambev tornou-se obrigada a apurar estimativas mensais de IRPJ e de CSLL. Especificamente para os meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, setembro, outubro e novembro de 2019, a Ambev ilicitamente se utilizou de supostos valores de “Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital” como deduções dos montantes dessas estimativas mensais a pagar. Todavia, como será detalhado, o suposto imposto pago no exterior não poderia reduzir o valor a pagar das referidas estimativas mensais. Por

consequente, restou caracterizada a falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL, para esses períodos acima apontados, cuja correspondente sanção é a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores dos pagamentos mensais que ilicitamente deixaram de ser efetuados”.

5. O “Termo de Verificação Fiscal” dedica várias páginas a uma análise aprofundada sobre a Tributação em Bases Universais (“TBU”) e a política fiscal brasileira, explicando que:

- A Tributação em Bases Universais (“TBU”) busca neutralidade tributária e combate à evasão internacional.
- O sistema brasileiro passou, desde a Lei nº 9.249/1995, a tributar lucros de controladas e coligadas no exterior.
- Essa sistemática foi ajustada pela Lei nº 12.973/2014, que diferencia controladas (tributadas pelo regime de competência) e coligadas (tributadas quando há disponibilidade financeira).
- O desconto do imposto pago no exterior é permitido apenas no ajuste anual, dentro de limites legais, e nunca nas estimativas mensais.

5. Com base nas explicações acima, a Fiscalização prossegue relatando que a Contribuinte violou as regras da Lei nº 12.973/2014 e da IN RFB nº 1.520/2014, ao:

- deduzir antecipadamente o IR pago no exterior, sem observar os limites individuais por controlada;
- utilizar valores controlados na Parte B do LALUR para compensar estimativas mensais de IRPJ e CSLL, prática não prevista em lei;
- efetuar apuração consolidada indevida de créditos de IR exterior;
- o que resultou em formação de saldo negativo artificial e redução indevida de recolhimentos.

6. Segundo a Fiscalização, o desconto do IR pago no exterior só pode ocorrer no ajuste anual (31/12) e não nas apurações mensais — pois, caso contrário, permitiria planejamentos tributários abusivos e restituição indevida de imposto estrangeiro no Brasil. É o que se verifica dos seguintes trechos:

“Das deduções do IR pago no exterior nas estimativas mensais– Receita Bruta

142. Conforme descrito acima, a fiscalizada, sujeita a tributação com base no lucro real, optou pelo cálculo das estimativas mensais com base na Receita Bruta nos meses de fevereiro, setembro e novembro de 2019, de acordo com artigos 2º e 28 da Lei nº 9.430/96 (e alterações posteriores).

143. O IR pago no exterior é o valor efetivamente pago pela controlada (pessoa jurídica diferente do contribuinte brasileiro) sobre a renda auferida por essa em

seu país de origem, e não é identificado em nenhum dos incisos do §4º do art. 2º da Lei 9430/96.

144. Portanto, **não há previsão legal** para a dedução do IR pago no exterior no cálculo das estimativas mensais previsto no art. 2º da Lei 9.430/96, porque o artigo disciplina deduções de imposto pago APENAS pelo próprio contribuinte, o que não é o caso.

[...]

145. Por outro lado, o art. 43, §2º, da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) estabelece que as receitas ou rendimentos oriundos do exterior seguirão o estabelecido em **lei própria**.

146. A legislação que rege a TBU é a **Lei 12.973/14** e nela está determinado que o IR pago no exterior por controlada deve ser deduzido do Imposto devido no Brasil referente ao lucro adicionado da controlada, em data certa, 31/12.

147. Estabelece essa legislação que 31/12, quando ocorre a apuração do Lucro Real, é o momento em que o contribuinte adiciona ao seu Lucro Real os lucros disponibilizados pelas controladas do exterior, bem como em que pode deduzir o IR pago no exterior do imposto devido no Brasil referente ao lucro adicionado daquela controlada, dentro dos limites e condições legais.

148. A estimativa mensal é mera antecipação de pagamento do imposto que será devidamente calculado em 31/12, e nela somente poderão ser deduzidos valores passíveis de ressarcimento/compensação por parte da RFB, caso na Apuração Anual, o contribuinte tenha apurado que ele próprio pagou IRPJ/CSLL a mais durante o ano". (Destaques no original)

7. O relatório destaca que: **(i)** o crédito de IR pago no exterior tem natureza estritamente compensatória, não podendo ser convertido em crédito a favor da Contribuinte; **(ii)** o controle desses valores deve ser feito individualmente por coligada/controlada e registrado na Parte B do LALUR e; **(iii)** somente se houver imposto devido no Brasil sobre o lucro correspondente, o crédito poderá ser utilizado para abater o tributo nacional. A Contribuinte, ao usar o crédito de IR exterior para anular estimativas mensais, teria antecipado indevidamente um benefício que a legislação restringe ao encerramento do exercício fiscal.

8. Por oportuno, transcreve-se os seguintes trechos do "Termo de Verificação Fiscal":

"121. Portanto, respeitando as imposições trazidas pela Norma de TBU, o IR pago no exterior que esteja controlado na Parte B do LALUR somente pode ter a destinação prevista em lei. Portanto, serve tão-somente para evitar que haja uma dupla tributação da renda trazida do exterior. Nesse sentido, esse montante somente pode ser usado quando houver o reconhecimento de lucro no exterior, respeitados os limites legais de forma a evitar que haja restituição do IR pago no exterior no Brasil. Dito de outra forma: quando o contribuinte apurar lucro das coligadas e controladas, deverá calcular os limites de desconto de IR no exterior (limitado ao IRPJ e à diferença entre o IRPJ antes e depois do reconhecimento do

lucro). Dentro desses limites, o contribuinte terá à sua disposição a soma do IR pago no exterior no ano corrente e do saldo de IR pago no exterior controlado na Parte B do LALUR. **Fora dessa situação, descontar IR pago no exterior por terceiro com o próprio IRPJ devido equivale a restituir no Brasil o IR pago no exterior, sem qualquer autorização legal**". (Destques no original)

"142. Conforme descrito acima, a fiscalizada, sujeita a tributação com base no lucro real, optou pelo cálculo das estimativas mensais com base na Receita Bruta nos meses de fevereiro, setembro e novembro de 2019, de acordo com artigos 2º e 28 da Lei nº 9.430/96 (e alterações posteriores).

143. O IR pago no exterior é o valor efetivamente pago pela controlada (pessoa jurídica diferente do contribuinte brasileiro) sobre a renda auferida por essa em seu país de origem, e não é identificado em nenhum dos incisos do §4º do art. 2º da Lei 9430/96.

144. Portanto, **não há previsão legal para a dedução do IR pago no exterior no cálculo das estimativas mensais previsto no art. 2º da Lei 9.430/96**, porque o artigo disciplina deduções de imposto pago APENAS pelo próprio contribuinte, o que não é o caso". (Destques no original)

"146. A legislação que rege a TBU é a **Lei 12.973/14** e nela está determinado que o IR pago no exterior por controlada deve ser deduzido do Imposto devido no Brasil referente ao lucro adicionado da controlada, em data certa, 31/12.

147. Estabelece essa legislação que 31/12, quando ocorre a apuração do Lucro Real, é o momento em que o contribuinte adiciona ao seu Lucro Real os lucros disponibilizados pelas controladas do exterior, bem como em que pode deduzir o IR pago no exterior do imposto devido no Brasil referente ao lucro adicionado daquela controlada, dentro dos limites e condições legais.

148. A estimativa mensal é mera antecipação de pagamento do imposto que será devidamente calculado em 31/12, e nela somente poderão ser deduzidos valores passíveis de ressarcimento/compensação por parte da RFB, caso na Apuração Anual, o contribuinte tenha apurado que ele próprio pagou IRPJ/CSLL a mais durante o ano". (Destques no original)

151. A lógica da vedação da utilização do IR pago no exterior, mesmo que em balanços/balancetes de suspensão ou redução das estimativas de janeiro a novembro, respeita o princípio de que os valores efetivamente pagos pelo contribuinte nessas estimativas serão objeto de dedução na Apuração Anual, e conseqüentemente, caso resultem em valor superior ao valor do imposto devido apurado em 31/12, poderão ser objeto de restituição e conseqüentemente compensação com os tributos administrados pela Receita Federal, de acordo com

o art. 74 da Lei nº 9.430/96, e isso **NÃO é permitido considerando que o IR pago no exterior NÃO é valor efetivamente pago pelo contribuinte e NÃO faz parte dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**, portanto não há o que se falar em restituir o que não foi pago pelo contribuinte que apura, no caso, o Lucro Real.

152. Além do mais, como a adição dos lucros somente ocorre em 31/12, não há como separar em momentos diversos o lucro da controlada, única base para o cálculo do imposto devido, e a dedução do IR pago no exterior que será feita do mesmo imposto devido calculado”. (Destaques no original)

9. A Contribuinte foi cientificada do lançamento através de sua Caixa Postal - Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 218) e, apresentou Impugnação (e-fls. 223/259), cujas alegações podem ser assim resumidas:

- (i) A legislação federal autoriza a compensação dos créditos de IR Exterior com débitos de IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes, independentemente da adição de novos lucros oriundos do exterior.
- (ii) O crédito de IR Exterior, devidamente escriturado na Parte B, já foi testado quanto aos limites de compensação no período de origem e, portanto, não está sujeito a novo teste ou reavaliação nos exercícios seguintes.
- (iii) A Fiscalização desconsiderou tal previsão normativa e aplicou indevidamente multa isolada, confundindo o caso com hipóteses de formação de saldos negativos, que possuem natureza diversa.
- (iv) O regime de Tributação em Bases Universais (“TBU”), instituído pela Lei nº 9.249/1995, e a adoção do método do crédito ordinário no Brasil, segundo o qual: o imposto pago no exterior pode ser compensado com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil, até o limite da tributação incidente sobre os lucros que originaram o crédito; não há devolução de imposto estrangeiro, apenas compensação até o limite do tributo brasileiro correspondente.
- (v) O crédito não utilizado no período de origem, em razão de prejuízo fiscal anterior à adição de lucros do exterior, deve ser controlado na Parte B para uso futuro.
- (vi) Tal mecanismo visa evitar dupla tributação — uma vez que o lucro da controlada foi tributado no exterior (pelo IR pago) e no Brasil (pelo consumo de prejuízos fiscais).
- (vii) A Contribuinte cita: **a)** os §§19 do artigo 30 da IN RFB nº 1.520/2014 e §20 do artigo 14 da IN RFB nº 213/2002, que autorizam expressamente a compensação de créditos de IR Exterior com valores de IRPJ e CSLL devidos em anos-calendário subsequentes; **b)** a Solução de Consulta COSIT nº

18/2021, que reconhece a possibilidade de utilização de créditos de IR Exterior controlados em Parte B para compensar valores de IRPJ e CSLL devidos trimestralmente, sem exigir adição de novos lucros do exterior e c) a ausência de qualquer dispositivo legal que imponha individualização dos créditos ou condicione sua utilização à ocorrência de novos lucros de controladas ou coligadas no exterior.

(viii) Conclui que a aplicação da multa isolada é indevida, pois houve pagamento mediante crédito legítimo devidamente controlado pela empresa.

10. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 23 de janeiro setembro de 2025, a 10ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (“DRJ/06”), em Acórdão de nº 106-048.678 (e-fls.402/432), entendeu por bem julgá-la improcedente, ao fundamento de que:

- (i)** Não há previsão legal para deduzir IR pago no exterior: na estimativa por receita bruta (art. 2º, Lei 9.430/96) e na estimativa por balanços/balancetes (art. 35, Lei 8.981/95).
- (ii)** A dedução do IR no exterior só é possível no ajuste anual (ou na estimativa de dezembro por balancete de suspensão/redução, quando coincide com o resultado do ajuste).
- (iii)** O regime de TBU (Lei 12.973/14; IN 1.520/14) limita a dedução ao IRPJ/CSLL devidos no Brasil sobre as parcelas positivas de lucros do exterior computadas no lucro real; não gera “crédito” ressarcível/compensável.
- (iv)** Cita a IN 1.700/2017 (arts. 40, 47, 49) e o Parecer Normativo Cosit 2/2018: as estimativas são antecipações; nas deduções mensais não entra IR pago no exterior.
- (v)** A SC COSIT 18/2021 não se aplica (trata de receitas de serviços no exterior e, de todo modo, não afasta os limites legais).
- (vi)** Com relação ao precedente CARF 1401-004.116, aduz ser impossível usar IR pago no exterior de períodos anteriores para compensar estimativas mensais.
- (vii)** A dedução do IR exterior é individualizada por investida, limitada ao IRPJ/CSLL devidos no Brasil sobre as parcelas positivas incluídas no lucro real.
- (viii)** Se houver prejuízo (sem IR devido), calcula-se um valor-limite e controla-se na Parte B para deduzir nos anos seguintes, quando houver lucro real com lucros do exterior.
- (ix)** Lei 9.430/96, artigo 2º e IN 1.700/2017: nas estimativas mensais, não há dedução de IR pago no exterior; lucros do exterior não integram a base da estimativa por receita bruta (IN 1.700/2017, art. 40, V).

- (x) A “compensação” da IN 1.520/2014 é dedução técnica no ajuste, não a compensação do CTN artigo 170 ou Lei 9.430/96 artigo 74.
- (xi) Sem dupla tributação: se os lucros do exterior zeram ou reduzem a base no Brasil, não houve IR/CSLL aqui; logo, não há *bis in idem*.

11. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019 LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CÔMPUTO NO LUCRO REAL.

Os lucros auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO.

A pessoa jurídica poderá deduzir o imposto de renda incidente no exterior sobre os lucros computados no lucro real até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros.

ESTIMATIVAS MENSAS. APURAÇÃO. DEDUÇÕES LEGAIS.

A pessoa jurídica somente poderá deduzir, do imposto apurado mensalmente a título de antecipação do IRPJ a ser determinado no Ajuste Anual, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente, bem como os incentivos de dedução do imposto, relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, Vale-Transporte, Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual, observados os limites e prazos previstos na legislação vigente.

ESTIMATIVAS MENSAS. DEDUÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para dedução de saldo de imposto de renda pago no exterior dos valores devidos a título de estimativas mensais. Imposto de renda pago no exterior não constitui crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, não podendo ser utilizado para a compensação de tributos federais.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019

ESTIMATIVAS MENSAS. DEDUÇÃO OU COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para dedução de saldo de imposto de renda pago no exterior dos valores devidos a título de estimativas mensais. Imposto de renda pago no exterior não constitui crédito relativo a tributo ou contribuição

administrado pela RFB, não podendo ser utilizado para a compensação de tributos federais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

12. Na sequência, a Contribuinte foi cientificada do resultado do Acórdão nº 106-048.678 (e-fls.402/432), através de sua Caixa Postal - Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 442), e entendeu pela interposição de Recurso Voluntário (e-fls. 446/489), por meio do qual ratificou as alegações que já haviam sido suscitadas na Impugnação e, suscitou, ainda, as seguintes:

- (i) A legislação federal permite o uso dos créditos de IR no exterior acumulados em Parte B do LALUR/LACS para compensar débitos futuros de IRPJ e CSLL, inclusive estimativas mensais.
- (ii) A DRJ inovou no julgamento, usando fundamentos (IN 1.700/2017) que não constavam na autuação original, violando o princípio da legalidade e o artigo 146 do Código Tributário Nacional (vedação à alteração de critério jurídico posterior).
- (iii) O procedimento adotado tem respaldo expresso nos artigos 26 da Lei 9.249/95, 87 da Lei 12.973/14 e 25–30 da IN 1.520/14.
- (iv) O objetivo não é restituição ou benefício fiscal, mas evitar dupla tributação sobre lucros de controladas no exterior.
- (v) O recurso dedica parte significativa à interpretação da tributação em bases universais (TBU) e do método do crédito ordinário, dispondo que: o Brasil tributa lucros no exterior, mas concede crédito pelo imposto pago fora do país, limitado ao imposto devido no Brasil.
- (vi) Quando há prejuízo fiscal no Brasil, o IR pago no exterior não pode ser aproveitado no mesmo período, devendo ser controlado na Parte B para uso futuro (IN 1.520/14, art. 30, §§14–19). Assim, o crédito acumulado é legítimo e pode ser usado para compensar IRPJ/CSLL de períodos subsequentes, inclusive estimativas mensais.
- (vii) O recurso anexa parecer do Prof. Sérgio André Rocha (UERJ), que: **a)** confirma a correção do registro em Parte B do IR no exterior; **b)** afirma que não há vedação legal ao uso dos créditos para quitar estimativas mensais e; **c)** Reconhece que a legislação busca neutralizar a dupla tributação e que o consumo de prejuízo fiscal no Brasil equivale à tributação de lucros no exterior.

13. Através do Despacho de Encaminhamento (e-fl. 492), os autos foram encaminhados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN para que fosse intimada quanto à interposição

do Recurso Voluntário. Na sequência, a PGFN apresentou Contrarrazões (e-fls. 493/515), em que sustenta, em síntese, as seguintes questões:

- (i) Impossibilidade de uso do crédito de IR no exterior para estimativas, pois não há previsão legal permitindo deduzir ou compensar o IR pago no exterior das estimativas mensais.
- (ii) O crédito de IR no exterior só pode ser utilizado para abater o IRPJ e CSLL sobre lucros de controladas e coligadas no exterior, quando adicionados ao lucro real no balanço de 31 de dezembro.
- (iii) Usar tais valores para quitar estimativas mensais viola o artigo 25 da Lei 9.249/95 e o artigo 87 da Lei 12.973/14, e cria o risco de gerar “saldo negativo” de tributo pago no exterior passível de restituição — algo vedado pela legislação.
- (iv) A Fazenda cita e interpreta extensivamente: a Lei 9.249/1995, artigos 25 e 26 (lucros e rendimentos auferidos no exterior computados no lucro real apenas em 31/12; limite de compensação com IR brasileiro); a Lei 9.430/1996, artigos 2º e 16 (estimativas mensais e tributação universal); a Lei 12.973/2014, artigo 87 (limite de dedução proporcional ao lucro tributado no exterior); a IN RFB 1.520/2014, artigos 8º e 30, §§ 14–17 (controle em Parte B e uso apenas para lucros no exterior).
- (v) A PGFN argumenta que permitir o uso do IR no exterior para quitar estimativas: converteria indevidamente tributos pagos a governos estrangeiros em créditos compensáveis no Brasil; possibilitaria restituição de imposto pago no exterior e, violaria a soberania fiscal e a finalidade do método de crédito ordinário, que visa apenas neutralizar a dupla tributação, não gerar benefício financeiro.

14. Conforme consta do respectivo Despacho de Encaminhamento (e-fl. 516), os autos foram remetidos a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

15. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

16. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023¹ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

17. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **04.02.2025** (e-fl. 442), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **05.03.2025** (e-fl. 445), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

18. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II – Delimitação da Lide

19. A controvérsia posta nos autos cinge-se à legalidade da **utilização de valores de Imposto de Renda pago no exterior** sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital — devidamente controlados pela Contribuinte na Parte B do LALUR/LACS — para **abatimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL** referentes ao ano-calendário de 2019.

20. De forma mais específica, discute-se se a Contribuinte, sujeita ao regime de Lucro Real anual, poderia deduzir ou compensar, nas apurações mensais de janeiro a novembro de 2019, os valores de imposto pago por controladas no exterior, a título de crédito de imposto estrangeiro, a fim de reduzir ou eliminar o montante a recolher a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

¹ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

² **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

21. A **Fiscalização** entendeu que tal conduta é **vedada pela legislação vigente**, porquanto: **(i)** o imposto pago no exterior só pode ser deduzido no ajuste anual (31 de dezembro), quando os lucros das controladas e coligadas são adicionados ao lucro real; **(ii)** inexistente previsão legal que autorize a dedução desses valores nas estimativas mensais previstas no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996 e; **(iii)** o uso antecipado dos créditos configuraria pagamento indevido e geraria a formação artificial de saldo negativo, passível de restituição indevida de tributo estrangeiro no Brasil.

22. Com base nesse entendimento, a Autoridade Fiscal lavrou Autos de Infração para exigência de multas isoladas, nos termos do artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, nos valores de R\$ 417.591.693,62 (IRPJ) e R\$ 157.756.399,29 (CSLL), totalizando R\$ 575.348.092,91.

23. A Contribuinte (AMBEV S.A.), por sua vez, sustenta que a legislação federal — especialmente os artigos 26 da Lei nº 9.249/1995, 87 da Lei nº 12.973/2014 e 25 a 30 da IN RFB nº 1.520/2014 — autoriza o aproveitamento dos créditos de IR pago no exterior em períodos subsequentes, inclusive para compensação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, sem necessidade de nova apuração de lucros de controladas no exterior.

24. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nas contrarrazões, defende a manutenção integral do lançamento, reafirmando a impossibilidade jurídica de utilização do imposto pago no exterior para quitação de estimativas mensais, sob pena de desvirtuar o método do crédito ordinário e converter tributo estrangeiro em crédito compensável no Brasil.

25. Dessa forma, a lide se delimita à verificação de **se há ou não amparo legal** para o uso de **créditos de IR pago no exterior**, controlados em Parte B do LALUR/LACS, **na quitação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL**, no ano-calendário de 2019, bem como à consequente **validade da multa isolada** aplicada pela Autoridade Fiscal.

III – Análise da Alegação Preliminar de Indevida Alteração do Critério Jurídico

26. A Recorrente sustenta que a decisão recorrida teria efetuado mudança indevida do critério jurídico adotado pela Fiscalização para lavrar os Autos de Infração, em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional³. Alega que, a Autoridade Julgadora “a quo” inovou ao fundamentar a manutenção da multa com base em uma enumeração exaustiva das deduções admitidas nas estimativas mensais de IRPJ e CSLL – notadamente os artigos 40 e 47 da IN nº 1.700/2017 – de modo que, não poderiam ser utilizados como fundamento válido ao caso concreto, por não constarem dos Autos de Infração.

³ **Art. 146** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento só pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

27. De fato, ao compulsar o “Termo de Verificação Fiscal”, não há uma citação literal dos artigos 40⁴ e 47⁵ da IN n° 1.700/2017, mas verifica-se diversas passagens **com o mesmo sentido**, qual seja, da impossibilidade de considerar o IR pago no exterior na apuração das estimativas mensais, de modo que, o raciocínio adotado pela Autoridade Autuante confirma a lógica normativa dos artigos mencionados.

28. Para melhor visualização, apresentamos o critério adotado no lançamento e o critério adotado pela decisão recorrida:

RELATÓRIO FISCAL	DECISÃO RECORRIDA
<p>É explícito ao afirmar que não há previsão legal para dedução do IR pago no exterior nas estimativas mensais, porque essas estimativas são calculadas sobre a receita bruta e admitem apenas deduções de imposto pago pelo próprio contribuinte no Brasil.</p> <p><i>“Não há previsão legal para a dedução do IR pago no exterior no cálculo das estimativas mensais previsto no art. 2º da Lei nº 9.430/96.”</i></p>	<p>Tal afirmação é coerente com a previsão dos artigos 40 e 47 da IN nº 1.700/2017, pois se os lucros do exterior não integram a base da estimativa, não há como confrontar IR pago no exterior nessa fase.</p> <p><i>“Uma leitura atenta dos parágrafos 5º e 6º da IN supra permite concluir que também não existe previsão da dedução do IR pago no exterior, para apuração do valor das estimativas mensais a pagar do IRPJ e da CSLL, apuradas</i></p>

⁴ **Art. 40.** Ressalvado o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 36, não integram as bases de cálculo de que tratam os arts. 33, 34 e 39:

(...)

V - os lucros, rendimentos e ganhos de capital decorrentes de participações societárias em empresas domiciliadas no exterior

⁵ **Art. 47.** A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do IRPJ, desde que demonstre que o valor devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto sobre a renda devido por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado, observado o disposto no art. 49;

II - reduzir o valor do IRPJ ao montante correspondente à diferença positiva entre o valor devido, calculado com base no lucro real do período em curso, e a soma do imposto sobre a renda devido por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado, observado o disposto no art. 49;

(...)

§ 5º Para determinação do valor do IRPJ a pagar no mês a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido no período em curso:

I - o valor do IRPJ devido por estimativa em meses anteriores do ano-calendário, seja com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de redução;

II - o IRPJ pago ou retido na fonte sobre as receitas auferidas no mês, que integraram a respectiva base de cálculo; e

III - o IRPJ pago ou retido na fonte sobre as receitas auferidas nos meses anteriores do período em curso, inclusive o pago separadamente sobre ganhos líquidos de renda variável, que não tenham sido deduzidos no pagamento por estimativa daqueles meses.

§ 6º Para determinação do valor da CSLL a pagar no mês a pessoa jurídica poderá deduzir da contribuição devida no período em curso:

I - o valor da CSLL devida por estimativa em meses anteriores do ano-calendário, seja com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de redução;

II - a CSLL retida na fonte sobre as receitas auferidas no mês, que integraram a respectiva base de cálculo; e

III - a CSLL retida na fonte sobre receitas auferidas nos meses anteriores do período em curso, que não tenha sido deduzida no pagamento por estimativa daqueles meses.

	<i>com base em balancete de suspensão/redução”.</i>
<p>Reforça que a Tributação em Bases Universais reconhece lucros do exterior somente no ajuste anual e permite a dedução do IR pago no exterior exclusivamente no encerramento do período.</p> <p><i>“O momento único para oferecimento dos resultados e suas deduções autorizadas é 31/12.”</i></p>	<p>Exatamente a mesma lógica: não há confronto mensal, pois a compensação do imposto pago depende de condições não satisfeitas na apuração das estimativas, tais como apuração do imposto de renda sobre lucros no exterior incluídos na apuração do lucro real.</p> <p><i>“Portanto, o que a impugnante fez foi construir um raciocínio que não tem respaldo na legislação da TBU, para deixar de se submeter aos limites impostos por essa mesma legislação, e promover a internalização de supostos “créditos” de IR pago no exterior para “compensar” diretamente obrigações tributárias no Brasil. E, ainda, deduzindo tais obrigações compensadas como se fossem antecipações liquidadas, apurando saldo negativo, compensando-o outras obrigações tributárias”.</i></p>
<p>Afirma que permitir o uso do IR pago no exterior nas estimativas desvirtua a TBU e pode gerar saldo negativo artificial de IRPJ e CSLL.</p> <p><i>“A utilização do IR pago no exterior na dedução das estimativas mensais [...] não é permitida.”</i></p>	<p>Isso pressupõe, necessariamente, que os lucros do exterior não compõem a base mensal, como consta nos artigos.</p> <p><i>“Portanto, além de deixar de recolher, inevitavelmente, as estimativas mensais de IRPJ/CSLL, as considerou no ajuste para deduzir os tributos devidos, gerando saldo negativo para ser compensado. A conduta da impugnante contraria frontalmente a legislação brasileira que disciplina a TBU, a compensação e a apuração do imposto de renda, e é inegavelmente ilícita, como afirmou a auditoria”.</i></p>

29. Como se vê, não houve alteração de critério jurídico, pois a decisão recorrida não negou provimento à Impugnação em razão dos artigos 40 e 47 da IN nº 1.700/2017, esses foram citados apenas para elucidar o tema, da mesma forma quando da lavratura dos Autos de Infração, pois os excertos utilizados no “Termo de Verificação Fiscal” se repetem nas razões de decidir.

30. Por essas razões, entendo por rejeitar as alegações de alteração de critério jurídico.

IV – Análise das Alegações Meritórias

31. De plano, observa-se que a Recorrente reiterou integralmente o tópico “*Permissão Legal para as Compensações de Antecipações Mensais de IRPJ e CSLL com Saldos de IR no Exterior*”

de *Períodos Anteriores*” e seus subtópicos⁶, os quais, em essência, possuem a mesma finalidade: cancelar os Autos de Infração lavrados para exigência da **multa isolada de 50%**, prevista no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996⁷, em razão da **suposta falta de pagamento das antecipações mensais de IRPJ e CSLL** relativas aos meses de janeiro a novembro do **ano-calendário de 2019**. Diante da sobreposição e semelhança dos argumentos, entendo adequado analisá-los em conjunto.

32. A presente controvérsia cinge-se à **possibilidade de utilização do Imposto de Renda pago no exterior**, ainda que regularmente controlado na Parte B do LALUR, **para fins de quitação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL**, ao longo do exercício.

33. A Recorrente sustenta que a legislação aplicável à Tributação em Bases Universais (TBU) autoriza o registro, na Parte B do LALUR, do Imposto de Renda pago no exterior não utilizado no respectivo ano-calendário, bem como a sua utilização para dedução do IRPJ e da CSLL devidos em períodos subsequentes. Segundo alega, essa dedução seria admissível tanto no regime do Lucro Real anual ou trimestral, quanto na apuração das estimativas mensais, independentemente de os valores de IRPJ e CSLL devidos nos períodos posteriores decorrerem ou não da adição de lucros auferidos no exterior.

34. Todavia, conforme detalhado no “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 167/202), a Recorrente **utilizou o imposto pago no exterior para compensar e “zerar” os valores das estimativas mensais**, gerando assim um **saldo negativo de IRPJ e CSLL**, o qual foi objeto de **repetição de indébito, caracterizando devolução de tributo pago no exterior**, o que, segundo a Fiscalização, **não encontra amparo na legislação de regência**. Confira-se:

“156. Vê-se que o uso do IR pago no exterior está umbilicalmente atrelado ao reconhecimento de parcelas positivas computadas no lucro real. Portanto, somente quando o contribuinte no Brasil reconhece essas parcelas positivas, pode utilizar o valor do IR pago no Exterior para descontar do IRPJ, sempre dentro dos limites previstos na legislação. Releva destacar que a forma adotada pelo legislador tem exatamente o sentido de prevenir a restituição no Brasil de imposto pago pelas controladas e coligadas no exterior. Em outras palavras, tem o objetivo de evitar **(i) a “compensação” direta do IR pago no exterior com débitos de IRPJ sem o cômputo de resultados de investimentos no exterior; e (ii) a**

⁶ São eles: “Implementação do regime de tributação em bases universais e a adoção do método do crédito ordinário no Brasil”; “O método do crédito em situações de prejuízo fiscal”; “Escrituração de valores de IR no exterior em Parte B correspondentes à incidência da CSLL no Brasil”; “Compensação com IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes – débitos de antecipação mensal são valores de IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes” e; “Inexigibilidade de novas adições de lucros no exterior (nem mesmo de nova individualização) para compensar valores de IR no exterior relativos a lucros que já foram tributados em períodos anteriores”.

⁷ **Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

II – multa isolada, calculada sobre o valor do pagamento mensal:

b) de cinquenta por cento, quando não efetuado o pagamento mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no ajuste anual.

formação de saldos negativos de IRPJ e CSLL decorrentes de “compensações”, especialmente de estimativas mensais.

157. Em vista das razões anteriormente expostas, é mister alertar que a adoção de interpretações que permitam a livre compensação de estimativas de anos-calendários subsequentes com o IR pago no exterior controlado na Parte B do LALUR teria como consequência a violação da finalidade da norma de TBU e, com isso, permitiria aos contribuintes obterem, em dois passos, um **benefício vedado legalmente**, que é a transformação do IR pago pelas coligadas e controladas no exterior em saldo negativo de IRPJ e CSLL da investidora brasileira, passível de restituição ou compensação com fundamento no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

158. Os dois passos mencionados são a apuração de excesso de IR pago no exterior em um ano e a utilização para compensação com estimativas mensais nos anos subsequentes.

159. De acordo com o Registro M410 (“Lançamentos na conta da parte B do e-Lalur e do e-Lacs sem reflexos na parte A”) da ECF (fls. 114 a 166), os valores deduzidos das estimativas do ano de 2019 foram creditados na conta 506003 “Imposto de Renda Pago no Exterior”, conforme indica a extração abaixo:

REGISTRO M410 - LANÇAMENTOS NA CONTA DA PARTE B DO e-LALUR E e-LACS SEM REFLEXO NA PARTE A - ANO-CALENDÁRIO 2019				
Tipo de Tributo	Conta do Lançamento	Histórico	Valor do Lançamento	Indicador do lançamento
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Janeiro/2019	158.542.771,17	Crédito
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Fevereiro/2019	78.663.332,02	Crédito
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Março/2019	55.460.628,89	Crédito
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Abril/2019	29.104.803,39	Crédito
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Maio/2019	49.199.283,33	Crédito
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Junho/2019	56.752.893,61	Crédito
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Setembro/2019	188.477.088,67	Crédito
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Outubro/2019	130.503.664,31	Crédito
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Novembro/2019	88.478.921,77	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Janeiro/2019	57.076.117,62	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Fevereiro/2019	41.489.065,24	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Março/2019	6.364.497,53	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Abril/2019	10.478.449,23	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Maio/2019	17.712.461,99	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Maio/2019*	20.431.761,70	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Setembro/2019	80.734.096,00	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Outubro/2019	33.325.962,27	Crédito
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Novembro/2019	47.900.386,96	Crédito

* Compensação realizada no mês de junho/2019 conforme Registro N620

160. Buscando uma análise mais ampla dos reflexos da dedução indevida do IR pago no exterior nas estimativas mensais, identificamos que, além de ZERAR o imposto devido no mês, o que afeta, num primeiro plano, diretamente o fluxo da arrecadação do Fisco Federal, a soma dessas deduções mensais indevidas são lançadas nas rubricas (-) Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa, no Registro N630 (Apuração Anual) e (-) CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa, compondo praticamente o Saldo Negativo e a Base de Cálculo Negativa do ano em análise, e abrindo de forma artificial a possibilidade do contribuinte de solicitar ressarcimento e posterior compensação com outros tributos administrados pela RFB. Veja o comparativo entre o Registro N620 e N630, e do Registro N660 e N670, da ECF do ano de 2019:

REGISTRO N 426 - ANO CALENDARIO 2019	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
BASE DE CÁLCULO DO IMPÓSTO DE RENDA	628.079.664,42	24.480.228,00	107.638.929,22	1.237.98.961,99	1.483.322.276,28	1.790.242.249,94	1.824.887.724,96	1.623.328.451,81	753.298.154,81	2.106.897.842,82	253.923.081,99	3.475.138.207,27
IMPÓSTO SOBRE O LUCRO REAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
À ALÍQUOTA DE 15%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ADICIONAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DEDUÇÕES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IMPÓSTO DE RENDA A PAGAR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real - Ano-calendário 2019	Valor
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	3.475.138.207,27
IMPÓSTO SOBRE O LUCRO REAL	521.270.731,09
À Alíquota de 15%	347.489.820,73
ADICIONAIS	0,00
DEDUÇÕES	0,00
(-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	534.988.978,83
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	333.771.572,99
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	2.590.552,71
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	32.621.061,51
(-) Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa	868.760.551,82
(-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
IMPÓSTO DE RENDA A PAGAR	-903.972.166,04

REGISTRO N 460 - ANO CALENDARIO 2019	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	144.179.044,40	440.918.412,71	1.142.183.287,72	1.242.312.251,28	1.478.123.486,27	1.704.472.239,03	1.620.682.186,21	1.424.929.187,13	1.097.245.212,00	2.479.473.258,21	372.228.212,70	3.461.121.254,54
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO POR ATIVIDADE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ADICÃO DE CRÉDITOS DE CSLL SOBRE DEPRECIACÃO UTILIZADOS ANTERIORMENTE (Lei nº 11.051/2004, art. 1º, §§ 7º, 11 e 12)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DEDUÇÕES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Parcelamento Formalizado de CSLL sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL A PAGAR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

N670 – Apuração do CSLL com base no Lucro Real - Ano-calendário 2019	Valor
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	3.461.711.585,54
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	311.554.042,70
Adição de Créditos de CSLL sobre Depreciação Utilizados Anteriormente (Lei nº 11.051/2004, art. 1º, §§ 7º, 11 e 12)	0,00
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	311.554.042,70
DEDUÇÕES	0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	311.554.042,70
(-) CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa	315.512.798,54
(-) Parcelamento Formalizado de CSLL sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
CSLL A PAGAR	-315.512.798,54

161. Temos com o mecanismo acima descrito, uma espécie de “nacionalização” indevida de um tributo sobre a renda pago no exterior por pessoa jurídica diferente do contribuinte do Lucro Real, e que afetou numa segunda oportunidade o fluxo da arrecadação do Fisco Federal, na medida em que, de forma artificial, gerou Saldo Negativo do IRPJ e Base de Cálculo negativa de CSLL, e, na sequência apresentou pedidos de restituição com posterior compensação com outros tributos federais, os quais são outros descritos (e não serão objeto da presente análise), negando integralmente obediência ao art. 74 da Lei nº 9.430/96:

DOCUMENTO VALIDADO

✓ PER/DCOMP 13576.39417.060720.1.3.02-3520 – IRPJ AC 2019 – R\$ 903.972.166,04
✓ PER/DCOMP 27554.3528.060720.1.3.03-9494 – CSLL AC 2019 – R\$ 315.512.798,54

Ano Calendário	IR Pago no Exterior deduzido na estimativa do IRPJ	Saldo Negativo composto com IR pago no exterior	IR Pago no Exterior deduzido na estimativa da CSLL	Saldo Negativo composto com IR pago no exterior
Total 2019	835.183.387,16	(903.972.166,04)	315.512.798,54	(315.512.798,54)

35. Com efeito, a legislação que disciplina a Tributação em Bases Universais (TBU) — notadamente os artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/1995, bem como os artigos 77 a 79 e 87 da Lei nº 12.973/2014, regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 — restringe a utilização do imposto pago no exterior à dedução do IRPJ e da CSLL incidentes sobre lucros do exterior efetivamente computados na base de cálculo do tributo no Brasil, observados limites objetivos e critérios de controle.

36. O imposto pago no exterior **não possui natureza de crédito financeiro autônomo**, mas sim de **mecanismo de neutralização da dupla tributação**, cujo aproveitamento está condicionado à existência de imposto devido no Brasil sobre os lucros que lhe deram origem. Por essa razão, a legislação autoriza, em determinadas hipóteses, o controle do excesso na Parte B do LALUR, para utilização em **exercícios subsequentes**, mas **não confere ao contribuinte liberdade irrestrita** para utilizar tais valores na quitação de quaisquer débitos tributários.

37. No que se refere às **estimativas mensais** apuradas com base na receita bruta, a vedação é ainda mais evidente. O artigo 2º da Lei nº 9.430/1996 prevê, de forma taxativa, as deduções admitidas na apuração dessas estimativas, não constando, entre elas, o Imposto de Renda pago no exterior. Ademais, referido dispositivo disciplina **deduções de tributos pagos pelo próprio contribuinte**, o que não se verifica no caso do imposto pago por controladas ou coligadas no exterior.

38. Quanto às estimativas apuradas com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, embora se trate de apuração do lucro real do período, a utilização do imposto pago no exterior permanece submetida às limitações específicas da legislação da TBU. O simples fato de o crédito estar registrado na Parte B do LALUR não o torna automaticamente compensável com qualquer valor de IRPJ ou CSLL apurado mensalmente, sob pena de se permitir a antecipação indevida de dedução que **a legislação vincula ao ajuste anual ou, quando muito, à estimativa do mês de dezembro apurada com base em balancete**.

39. Como bem consignado no “Termo de Verificação Fiscal”, admitir a utilização do imposto pago no exterior para “zerar” estimativas mensais ao longo do exercício implicaria **desvirtuar a sistemática da TBU**, além de potencialmente permitir a **restituição indireta de tributo pago no exterior**, situação expressamente vedada pelo ordenamento jurídico.

40. Quanto ao ponto, o Acórdão recorrido expressamente consignou:

“Sobre os limites do imposto de renda pago no exterior passíveis de dedução com o imposto devido no Brasil, assim dispõe o art. 87 da Lei nº 12.973/2014:

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

(...)

§ 4º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

Vejam que a dedução está limitada ao valor imposto de renda devido no Brasil, incidente sobre o valor das parcelas positivas incluídas na apuração do lucro real da controladora no Brasil. Assim, **o imposto pago a nação estrangeira não pode ser objeto de restituição a ser promovida pelo Estado brasileiro.**

Em outras palavras, **o aproveitamento do imposto pago no exterior deve servir, no máximo, para neutralizar o aumento do imposto devido no Brasil em decorrência do cômputo dos rendimentos auferidos no exterior na base de cálculo do tributo brasileiro, de forma a afastar a tributação em duplicidade**". (g.n.)

41. Some-se a isso o fato de que a Recorrente não logrou comprovar, de forma suficiente e individualizada, a composição dos saldos de imposto pago no exterior utilizados, tampouco demonstrou o atendimento aos limites legais de compensação por controlada ou coligada, conforme exigido pela Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014, ônus que lhe incumbia.

42. A esse respeito, transcrevo trecho da decisão recorrida que muito bem analisou a questão:

"Cumpra observar que o valor registrado na parte B do Lalur, calculado pela aplicação da alíquota do imposto de renda, não é o valor do imposto pago no exterior, pois as alíquotas praticadas em outros países podem ser diferentes da praticada no Brasil. E é por isso que o parágrafo 18 da IN RFB nº 1.520/2014, determina que somente o valor pago poderá ser compensado.

Por outro lado, **o valor registrado na parte B do Lalur, calculado pela aplicação da alíquota do imposto de renda, também não representa a diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, pois no caso não houve incidência de imposto de renda haja vista que foi apurado prejuízo fiscal.**

Feitos esses esclarecimentos, pode-se afirmar que **o valor registrado parte B do Lalur não foi submetido aos limites impostos pela legislação (não foram testados como afirma a impugnante), para dedução do IR pago exterior do imposto de renda devido no Brasil, incidente sobre as parcelas positivas injetadas na apuração do lucro real.**

Diferentemente do que argumenta a impugnante, a legislação de regência não ampara o procedimento de quitação das estimativas mensais levado a efeito pela contribuinte mediante a utilização de saldos de imposto pago no exterior por sua controlada e acumulados em períodos anteriores”. (g.n.)

43. Com efeito, a conduta descrita constitui-se em verdadeira **“nacionalização” indevida de tributo sobre a renda pago no exterior**, recolhido por **pessoa jurídica distinta da Recorrente**. Tal procedimento produziu **duplo impacto negativo sobre a arrecadação federal**: inicialmente, ao **zerar artificialmente as estimativas mensais de IRPJ e CSLL**, e, em momento subsequente, ao **inflar indevidamente o saldo negativo do IRPJ e a base de cálculo negativa da CSLL** na apuração anual.

44. Na sequência, esses saldos artificiais serviram de fundamento para a **apresentação de pedidos de restituição e posterior compensação com outros tributos federais**, procedimento que extrapola a finalidade legal do mecanismo de dedução do imposto pago no exterior e afronta diretamente o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996⁸, ao **transformar tributo pago no exterior** — que não é restituível nem compensável como crédito financeiro — **em instrumento de extinção de débitos tributários no âmbito federal**.

45. É incontroverso nos autos que, para o período em análise, houve pedido de repetição de indébito, caracterizando devolução de tributo pago no exterior:

N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real - Ano-calendário 2019	Valor
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	3.475.138.207,27
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
À Alíquota de 15%	521.270.731,09
Adicional	347.489.820,73
DEDUÇÕES	
(-)Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	534.988.978,83
(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	333.771.572,99
(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	2.590.552,71
(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	32.621.061,51
(-)Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa	868.760.551,82
(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-903.972.166,04

⁸ **Art. 74.** O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão.

§ 1º A compensação será efetuada mediante entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constem informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada pelo sujeito passivo extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação, mediante entrega da declaração a que se refere o § 1º, os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

N670 – Apuração do CSLL com base no Lucro Real - Ano-calendário 2019	Valor
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	3.461.711.585,54
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	311.554.042,70
Adição de Créditos de CSLL sobre Depreciação Utilizados Anteriormente (Lei nº 11.051/2004, art. 1º, §§ 7º, 11 e 12)	0,00
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	311.554.042,70
DEDUÇÕES	
(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	311.554.042,70
(-)CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa	315.512.798,54
(-)Parcelamento Formalizado de CSLL sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
CSLL A PAGAR	-315.512.798,54

- ✓ PER/DCOMP 13576.39417.060720.1.3.02-3520 – IRPJ AC 2019 – R\$ 903.972.166,04
- ✓ PER/DCOMP 27554.3528.060720.1.3.03-9494 – CSLL AC 2019 – R\$ 315.512.798,54

Ano Calendário	IR Pago no Exterior deduzido na estimativa do IRPJ	Saldo Negativo composto com IR pago no exterior	IR Pago no Exterior deduzido na estimativa da CSLL	Saldo Negativo composto com IR pago no exterior
Total 2019	835.183.387,16	(903.972.166,04)	315.512.798,54	(315.512.798,54)

46. Tal constatação reforça o entendimento de que a dedução indevida do imposto pago no exterior nas estimativas mensais **não se limita a uma irregularidade formal**, mas resulta em **efeitos materiais relevantes e incompatíveis com a sistemática da Tributação em Bases Universais (TBU)**, legitimando, portanto, a penalidade aplicada.

47. Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho, inclusive desta Turma, conforme se extrai, dentre outros, dos Acórdãos nº **1302-007.443**, **1302-007.240**, **1302-007.229** e **1302-007.194**, que firmaram a impossibilidade de dedução do imposto pago no exterior na apuração das estimativas mensais, salvo no ajuste anual, e a necessidade de existência de imposto devido no Brasil para viabilizar qualquer compensação, conforme se verifica das ementas abaixo transcritas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

SALDO NEGATIVO FUNDADO EM TRIBUTOS RECOLHIDOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. TRATADOS INTERNACIONAIS.

Em decorrência de a legislação tributária federal estabelecer que **o imposto recolhido no exterior somente pode ser compensado no Brasil até o limite dos tributos nacionais incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL), não é permitido compor saldo negativo de IRPJ com recolhimentos realizados em território estrangeiro.** (Processo nº 10680.925605/2016-22. Acórdão nº 1302-007.443 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 24 de junho de 2025. Relator Henrique Nimer Chamas, g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2010

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO NO CÁLCULO DE DÉBITOS DE ESTIMATIVA APURADOS ENTRE JANEIRO E NOVEMBRO.

Considerando que os débitos apurados por estimativa, por se caracterizarem como mera antecipação, não têm a natureza jurídica de “imposto devido”, não cabe na sua apuração a dedução de imposto de renda pago no exterior, exceto no mês de dezembro, por ser coincidente com a data de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. [...]~. (Processo nº 13896.723561/2016-61. Acórdão nº 1302-007.240 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 16 de agosto de 2024. Relator Marcelo Oliveira, g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2015

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

O presente litígio versa sobre a **aplicabilidade da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, em razão do não acolhimento das compensações realizadas pelo Contribuinte com supostos créditos tributários relativos a imposto pago no exterior**. Confirmadas decisões após sobrestamento destes autos, confirma-se que o saldo de imposto pago no exterior somente pode ser compensado nos anos calendários seguintes com o débito de ajuste anual do IRPJ apurado com base no balanço levantado em 31 de dezembro, sendo **descabida sua utilização para compensação de débitos de estimativas mensais**. Ante a constatação de falta de recolhimento de estimativas mensais devidas, cabível o lançamento da multa isolada (50%) prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Processo nº 16561.720024/2020-15. Acórdão nº 1302-007.229 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de agosto de 2024. Relatora Natália Uchôa Brandão, g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2012

[...]

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

Para a utilização de imposto pago no exterior, há que se observar limites para tal aproveitamento, e **para que seja possível a compensação, é necessário que**

exista imposto devido no Brasil, ou seja que tenha sido apurado base de cálculo positiva da CSLL no período de apuração em que se pretenda aproveitar o imposto pago no exterior. [...]. (Processo nº 16561.720130/2017-01. Acórdão nº 1302-007.194 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 16 de julho de 2024. Relator Wilson Kazumi Nakayama, g.n.)

48. No referido voto, o Conselheiro Relator Wilson Kazumi Nakayama bem delimitou a questão, como se depreende dos seguintes trechos:

“A forma com que a contribuinte utilizou o imposto pago no exterior, para compensação de estimativa e depois no ajuste, pretendendo fazer com que o imposto pago no exterior gerasse um saldo negativo de IRPJ e CSLL passivo de restituição, não tem base legal.

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

O procedimento para apurar o limite para compensação do imposto pago no exterior está delineado nos §§ 9 e 10 do art. 14:

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.

[...]

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real; II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

O §9º determina que a compensação esteja limitada ao montante do imposto de renda devido no Brasil em razão da inclusão do respectivo rendimento na apuração do lucro real.

Não pode portanto, a contribuinte pretender adicionar o lucro no exterior na apuração da estimativa e compensar o imposto pago no exterior, eis que **tal procedimento deve ser realizado apenas no ajuste.**

O procedimento para apuração do limite, propriamente dito, da compensação do imposto pago no exterior está delineado nos §§10 e 11, que determinam que o contribuinte deve apurar o lucro real primeiramente sem incluir o rendimento que gerou a retenção do imposto no exterior, e depois incluindo esse rendimento. A diferença entre esses dois valores é o limite do valor do imposto que pode ser compensado.

Vale observar que **mesmo com a inclusão do lucro no exterior for apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL**, o limite no item II do §10 do art. 14 da IN SRF nº 213/02 é negativo, e portanto **não será possível a compensação, pois o imposto pago no exterior não pode gerar saldo negativo passível de ser restituído/compensado, eis que se trataria de um indébito não gerado pela controladora no Brasil, não podendo ser exigido do Tesouro Nacional.** O fundamento aqui exposto pode ser constatado em outros julgados no CARF, conforme os excertos abaixo:

Processo 10880.997276/2011-51:

(...)

Ora, uma vez que não há valor positivo de imposto devido apurado com a inclusão dos resultados auferidos no exterior (vide linhas 01 e 02 da Ficha 12A da DIPJ 2008, e-fls. 351), certo é que, pela sistemática acima exposta, “zero” deverá ser o valor registrado como parcela dedutível a título de imposto pago no exterior, como de fato foi assim lançado pelo contribuinte na linha 12 da Ficha 12A de sua DIPJ. Nessa situação, em conformidade com o disposto nos §§ 15 e seguintes da IN SRF nº 213/2002, será possível deduzir o imposto pago em apurações futuras.... (Acórdão 1302-006.430, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, de 11 de abril de 2023 – Relator: Conselheiro Sérgio Magalhães Lima).

Processo 10882.902583/2006-84:

(...)

Nesse momento, deve ser salientado que a apuração de prejuízo fiscal quando já é considerada a receita que deu origem à retenção no exterior faz com que o limite de compensação indicado no referido inciso II seja negativo, ou seja, não será possível a compensação. Por isso, é comum se dizer que o valor de tributo retido no exterior não gera saldo negativo. (Acórdão 1201-003.220. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, de 17 de outubro de 2019, Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque), Processo 10923.000032/2010-37: (...) E para a determinação deste limite, o imposto incidente, no Brasil, deverá ser proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica. E para se calcular o limite para o aproveitamento desse imposto pago no exterior, evidentemente, faz-se necessário que exista imposto devido no Brasil para sua apuração.

Dá decorre a conclusão lógica de que, para que seja possível a compensação do imposto pago no exterior, faz-se necessária a existência de lucro real no período de

apuração em que se pretenda aproveitá-lo. Em inexistindo lucro real e, conseqüentemente, não havendo imposto devido, os dispositivos acima elencados constituir-se-iam letra morta ou seriam inaplicáveis, o que não é o caso, evidentemente.

A recorrente apurou no ano calendário 2005 um prejuízo fiscal de R\$93.046.591,07. Esse prejuízo foi apurado sem contabilizar, no mesmo ano de 2005, a receita decorrente dos serviços prestados no exterior, que importaram em R\$66.513.088,24. Então, mesmo que tais rendimentos tivessem sido computados na apuração do lucro real de 2005, ainda assim o resultado seria negativo, ou seja, não haveria imposto pago no exterior passível de ser compensado no Brasil (Acórdão 1402-002.385, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 14 de fevereiro de 2017, Relator: Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves).

Por fim, no Acórdão 9101-005.557, de 07 de fevereiro de 2022, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ficou consignado no voto da Conselheira Relatora Andrea Duek Simantob que o limite legal de compensação de imposto pago no exterior tem a intenção de impedir o creditamento de imposto do exterior maior do que o apurado no Brasil com a adição dos lucros no exterior e impedir a restituição, pelo FISCO brasileiro de impostos que foram recolhidos para o fisco estrangeiro . Confira excerto do acórdão:

(...)

Dentro dessa sistemática, cumpre observar que o limite imposto pela lei, ao definir o método de imputação ordinária, direciona-se ao imposto de renda incidente no exterior sobre rendimentos lá auferidos e aqui tributáveis.

A ratio legis do limite legal, portanto, consiste em (i) impedir que os contribuintes se creditem de imposto do exterior maior do que aquele que seja apurado no Brasil; e (ii) afastar o ônus do fisco de ter que restituir aos contribuintes brasileiros impostos que foram, na verdade, recolhidos a Estados estrangeiros.

É nesse contexto que devem ser lidas as restrições regulamentadas pelo art. 14 da IN SRF nº 213/2002, in verbis (...):

Os excertos acima corroboram o fundamento da decisão nos presentes autos, que **não é possível a compensação do imposto pago no exterior na apuração da CSLL, pelo fato da recorrente ter apurado base de cálculo negativa antes e após a inclusão do lucro no exterior, não havendo previsão legal para constituição de saldo negativo de CSLL com a compensação de imposto pago no exterior.**

Não havendo CSLL devida, mesmo após a inclusão do lucro no exterior, o valor a ser lançado de CSLL do ano-calendário 2012 será zero.

Da mesma forma que em relação à exigência de IRPJ, não haverá CSLL a ser exigida, uma vez que o imposto relativo ao lucro apurado no exterior pelas controladas, adicionado ao lucro real da controladora, foi oferecido à tributação no exterior.

O saldo de crédito de imposto pago no exterior deve compor um estoque de crédito de imposto pago no exterior para compensação em anos subsequentes de

lucros apurados no exterior, que deve ser controlado na parte B do LALUR. A compensação fica sujeita aos limites de imposto pago no exterior passível de compensação”. (g.n.)

49. Por fim, no que se refere ao voto vencido proferido pela Conselheira Relatora Isabelle Resende Alves Rocha, no Acórdão nº 1201-007.324, não há espaço para sua aplicação ao presente caso. Isso porque, além das razões já expostas ao longo deste voto, naqueles autos, restou expressamente consignado que o imposto de renda pago no exterior **não foi utilizado para neutralizar (“zerar”) os valores das estimativas mensais**, tampouco para a geração de **saldo negativo “artificial” de IRPJ e CSLL**, situação essa que, diversamente, se verifica no caso ora analisado.

50. Confira-se, a seguir, os trechos pertinentes do referido voto:

“2.2.5 FORMAÇÃO DE SALDO NEGATIVO E INOCORRÊNCIA DE RESTITUIÇÃO

Por fim, a **DRJ rejeitou os argumentos da impugnação também por entender que, ao permitir a quitação de estimativas com o IR do exterior, o crédito seria usado para compor saldo negativo** do período que, por sua vez, é passível de compensação e restituição.

De fato, essa preocupação é legítima quando se tenta transformar crédito não compensável em devolução pecuniária, o que a lei não autoriza. Contudo, autorizar a quitação de estimativas com o IR pago no exterior não implica restituição, automaticamente. A referida compensação permite abater pagamentos vencidos, mantendo o exame definitivo para o encerramento, quando os limites legais e as travas de proporcionalidade serão aplicados.

Trata-se de equiparar a operação à compensação de dentro do próprio período, com ajuste externo no balanço final. A dedução das estimativas, portanto, não implica levar o crédito a um encontro de contas com tributos estranhos à base dos lucros no exterior. Tampouco provoca atualizar monetariamente saldo excedente.

O que se faz com a autorização ora encampada é sincronizar o uso do crédito com o calendário das obrigações da empresa, sem desbordar dos limites objetivos de abatimento.

A distinção é relevante porque preserva os pilares do regime. O crédito continua vinculado à mesma renda e ao mesmo país de origem. O teto de imputação permanece inalterado no ajuste. **Não se permite, em hipótese alguma, que o contribuinte receba de volta imposto externo pago.** Apenas se antecipa um efeito que de qualquer modo ocorreria ao final do período.

A prudência fiscal vem do ajuste final, não da imposição de um duplo desembolso provisório durante o exercício.

Nesse arranjo, **a utilização do crédito em antecipação mensal do IRPJ e da CSLL** não desnatura o método. O crédito não migra para fora da base dos lucros

externos. Não se converte em abatimento de tributos de outra natureza. **Não retroalimenta saldo negativo**. Apenas substitui recolhimentos provisórios sobre a mesma base, deslocando o efeito do abatimento para um momento anterior, com reconciliação obrigatória no encerramento. A estrutura normativa, inclusive as instruções da Receita, permanece atendida.

Portanto, a compensação de estimativas com o crédito de IR no exterior de períodos anteriores implica apenas abatimento provisório, sem pretender devolução pecuniária.

Outro ponto merece atenção neste raciocínio: ao utilizar o crédito de IR pago no exterior em anos anteriores para quitar estimativas, está-se realizando a neutralização da dupla tributação, “devolvendo-se” aquele prejuízo fiscal antes consumido. Logo, mesmo que a estimativa quitada dessa forma componha saldo negativo eventualmente gerado, isso não implicaria restituição do crédito do IR no exterior, visto que o referido crédito já terá sido realizado.

No caso concreto, ainda, entendo que restou demonstrada a não composição do saldo negativo de 2018 pelas deduções de estimativas com IR no exterior, visto que o valor do saldo negativo apurado é consideravelmente menor que o total de retenções na fonte, somados aos pagamentos feitos via DARF, conforme demonstrativo que reproduzo a partir do recurso:

Registro N630	
LUCRO REAL	1.636.929.133,83
Alíquota 15%	245.539.370,07
Adicional	163.668.913,38
IR devido	409.208.283,46
Operações de caráter cultural	(9.821.574,80)
PAT	(9.821.574,80)
Fundos dos Direitos das Crianças	(2.455.393,70)
Fundos do Idoso	(2.455.393,70)
Atividades de Caráter Desportivo	(2.455.393,70)
PRONON	(1.170.000,00)
PRONAS	(1.133.267,33)
Imposto pago no exterior	(803.902,66)
Antecipações mensais compensadas com IR no exterior	(116.811.297,85)
Antecipações mensais pagas com DARF	(263.084.387,57)
Imposto de renda retido na fonte	(3.022.893,04)
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	(3.826.795,69)

” (g.n.)

51. Diante desse cenário, resta caracterizada a **falta de pagamento das antecipações mensais de IRPJ e CSLL**, uma vez que a quitação promovida pela Recorrente se baseou em **dedução não autorizada pela legislação**, o que atrai a incidência da **multa isolada de 50%**, prevista no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996.

52. Não se trata, aqui, de mera divergência interpretativa, mas de **utilização de instituto jurídico fora dos limites traçados pelo legislador**, com impacto direto no recolhimento mensal do tributo, razão pela qual se mostra legítima a penalidade aplicada.

53. Ademais, restou comprovado nos autos que, no período em análise, a conduta adotada culminou em **repetição de indébito**, caracterizando **devolução indireta de tributo pago no exterior**, situação incompatível com a sistemática da Tributação em Bases Universais.

54. Diante do exposto, **nego provimento ao recurso**, para **manter integralmente a multa aplicada**, pelos fundamentos acima delineados.

IV – Dispositivo

55. Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar de alteração de critério jurídico e, no mérito, negar-lhe provimento.

56. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin