



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720009/2023-50
ACÓRDÃO	1101-001.387 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2018

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO NO EXTERIOR. LEI 12.973/2014.

DEDUÇÃO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. REQUISITO TEMPORAL.

A dedução dos impostos recolhidos no exterior deve ser reconhecida conforme o regime de competência, assim como ocorre com a tributação do lucro correspondente, independentemente da disponibilização dos recursos para o investidor brasileiro, e ainda que o efetivo recolhimento aos cofres públicos estrangeiros se dê posteriormente, desde que efetivamente comprovado.

Deduz-se o tributo pago no exterior no mesmo balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação do lucro disponibilizado pela controlada, ou em ano-calendário posterior, a teor do art. 87, § 7o, da Lei n. 12.973/2014 e o art. 14, § 13, da IN SRF n. 213, de 2002.

É indevida a glosa de valores efetivamente pagos a título de imposto no exterior, devidamente comprovados, sob o fundamento de que seu recolhimento ao erário estrangeiro se deu posteriormente ao encerramento do ano-calendário em que submetido à tributação o lucro da controlada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a nulidade do lançamento por vício de motivação quanto ao item 4.2. Crédito Presumido, bem como para afastar o lançamento quanto ao item 4.2. Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 11 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 4471-4507) interposto contra acórdão da 4ª Turma da DRJ06 (e-fls. 4438-4457) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 4358-4388) ofertada pelo contribuinte contra autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 4323-4342) cujas infrações apontadas são as seguintes, relativamente ao ano-calendário 2018:

IRPJ:

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS
INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR:

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

CSLL:

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
INFRAÇÃO: LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

GLOSAS INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE CSLL

O contribuinte reduziu indevidamente a CSLL devida, por meio da dedução de valores de imposto de renda pago no exterior, em valores que excederam os limites permitidos pela norma de regência, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 4292-4322), os principais achados da fiscalização são os seguintes (grifos nossos):

4 – Das Infrações Apuradas**4.1 – Dos Lucros Auferidos no Exterior**

A seguir apresentamos a relação das 33 (trinta e três) investidas estrangeiras que permaneceram em atividade no ano-calendário de 2018 e seus respectivos resultados apurados:

Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda em moeda original, com base nas demonstrações financeiras apresentadas (fls.2110/3321, 3814/3815, 3818/3850), confrontando-os com os valores declarados em ECF (Registro X351, fl.4284) e com as planilhas apresentadas à fiscalização, todos proporcionalizados conforme percentual de participação detido pela empresa em cada uma delas, e a conclusão que se chegou em análise preliminar:

(...)

Após análise preliminar de toda a documentação apresentada, conforme tabela acima, **verifica-se que as seguintes empresas apuraram lucro**, passível de verificação:

	NOME DA CONTROLADA	%	PAÍS	MOEDA	RESULTADO da Investida no Período (2018) [proporcional ao % de participação]	CONCLUSÃO
1	CNO - SUC ANGOLA	100	Angola	Kwanza	\$44.422.272.000,00	APUROU LUCRO
2	OAL - Od. Angola Proj.e Serv. Lda	50	Angola	Kwanza	\$23.323.188.500,00	APUROU LUCRO
3	Odebrecht Angola- C.P. de Energia Lda	50	Angola	Kwanza	\$25.304.840.000,00	APUROU LUCRO
6	HG Market Group Corp	100	Barbados	Dólar	\$9.738.546,00	APUROU LUCRO
18	OIP S.A.R.L.	100	Luxemburgo	Dólar	\$199.667.698,38	APUROU LUCRO
20	CNO - SUC MOÇAMBIQUE	100	Moçambique	N.Metical	\$40.550.376,00	APUROU LUCRO
21	CNO - SUC PANAMÁ	100	Panamá	Dólar	\$99.836.784,00	APUROU LUCRO
24	H2 OLMOS S.A.	0,01	Peru	Novo Sol	\$1.517,55	APUROU LUCRO
25	Concessionaria Irsa Norte	1	Peru	Novo Sol	\$370.180,00	APUROU LUCRO
26	Conces. Trásvase Olmos SA	36,32	Peru	Dólar	\$1.423.427,29	APUROU LUCRO
29	Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C.	1	Peru	Novo Sol	\$588.947,79	APUROU LUCRO
33	CNO - SUC VENEZUELA	100	Venezuela	Bolívar	\$2.959.821.422,40	APUROU LUCRO

Convertendo-se os valores tributáveis auferidos por cada investida pela cotação de câmbio na data de levantamento de cada balanço (31/12/2018), têm-se os montantes em reais passíveis de tributação pela fiscalizada no ano-calendário de 2018:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2018) [moeda estrangeira]	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2018) [Reais]
CNO - SUC ANGOLA	Kwanza	\$44.422.272.000,00	0,01262	R\$ 560.609.072,64
OAL - Od. Angola Proj.e Serv. Lda	Kwanza	\$23.323.188.500,00	0,01262	R\$ 294.338.638,87
Odebrecht Angola- C.P.E. Lda	Kwanza	\$25.304.840.000,00	0,01262	R\$ 319.347.080,80
HG Market Group Corp	Dólar	\$9.738.546,00	3,8748	R\$ 37.734.918,04
OIP S.A.R.L.	Dólar	\$199.667.698,38	3,8748	R\$ 773.672.397,68
CNO - SUC MOÇAMBIQUE	Nova Metical	\$40.550.376,00	0,06316	R\$ 2.561.161,75
CNO - SUC PANAMÁ	Dólar	\$99.836.784,00	3,8748	R\$ 386.847.570,64
H2 OLMOS S.A.	Novo Sol	\$1.517,55	1,1482	R\$ 1.742,45
Concessionaria Iirsa Norte	Novo Sol	\$370.180,00	1,1482	R\$ 425.040,68
Conces. Trasvase Olmos SA	Dólar	\$1.423.427,29	3,8748	R\$ 5.515.496,06
Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C.	Novo Sol	\$588.947,79	1,1482	R\$ 676.229,85
CNO - SUC VENEZUELA	Bolivar	\$2.959.821.422,40	0,006087	R\$ 18.016.013,82
				R\$ 2.399.745.363,28

Analisando-se o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS), Parte A, Registros M300 (Demonstração do Lucro Real) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL) da ECF AC 2018 válida (transmitida antes da ciência do início do procedimento fiscal), fls. 4290 e 4291, **verifica-se que foi adicionado, ou seja, oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL a título de Lucros Disponibilizados do Exterior (Adições - Código 10), o total de R\$ 1.616.893.294,81.**

Este valor corresponde ao somatório dos valores de Lucro Líquido antes do Imposto de Renda, devidamente convertidos a partir da moeda de origem de cada país, relativos às investidas “CNO SUC Angola”, “Odebrecht Angola - Projectos e Serviços, Limitada”, “Odebrecht Angola – Construção e Projectos de Energia Lda”, “HG Market Group Corp”, “CNO Sucursal Panamá” e “CNO Sucursal Venezuela” conforme consta no “Demonstrativo de Lucros ou Prejuízos” (fl.17), apresentado em 25/02/2022, e que se observa na tabela abaixo:

(...)

Portanto, verifica-se que não foram oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL, os resultados positivos das investidas estrangeiras abaixo relacionadas:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2018)	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2018)	JUSTIFICATIVA PARA NÃO TRIBUTAÇÃO
OIP S.A.R.L.	Dólar	\$199.667.698,38	3,8748	R\$ 773.672.397,68	Receita de Dividendos
CNO - SUC MOÇAMBIQUE	Nova Metical	\$40.550.376,00	0,06316	R\$ 2.561.161,75	Compensação de prejuízo
H2 OLMOS S.A.	Novo Sol	\$1.517,55	1,1482	R\$ 1.742,45	Incluído na consolidação
Concessionaria Iirsa Norte	Novo Sol	\$370.180,00	1,1482	R\$ 425.040,68	Incluído na consolidação
Conces. Trasvase Olmos SA	Dólar	\$1.423.427,29	3,8748	R\$ 5.515.496,06	Incluído na consolidação
Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C.	Novo Sol	\$588.947,79	1,1482	R\$ 676.229,85	Omitida da ECF por engano
				R\$ 782.852.068,47	

Dentre as empresas que acima relacionadas, a “**CNO Sucursal Moçambique**” teve prejuízos de períodos anteriores compensados no ano-calendário de 2018, e teve a documentação comprobatória devidamente apresentada, sendo o montante suficiente para compensação integral do lucro apurado no ano.

(...)

Os lucros das investidas peruanas “**H2 Olmos S.A.**”, “**Concessionaria Iirsa Norte**” e “Concessionaria Trasvase Olmos” foram incluídos na consolidação de resultados procedida pela empresa na ECF válida, tema este que será tratado no subitem 4.1.1.

Já o resultado da **investida luxemburguesa** não foi oferecido à tributação por conta do expurgo correspondente ao valor de dividendos recebidos de sua controlada direta, tema que será analisado no subitem 4.1.2).

O resultado de R\$ 676.229,85, auferido pela “Odebecht Perú Operaciones y Servicios S.A.C.”, não foi incluído na ECF por equívoco da fiscalizada, e será tributado de ofício. Cabe observar que a investida não possui saldo de prejuízo acumulado a compensar no ano de 2018.

4.1.1 – Da Consolidação de Resultados

Como já dito anteriormente, a opção por considerar os resultados das investidas estrangeiras de forma consolidada é liberalidade de cada empresa. No entanto, esta opção, uma vez exercida, é irretroatável, conforme dispõe o §6º art. do art. 78 da Lei nº 12.973/2014:

(...)

Analisando-se os arquivos de Escrituração Contábil Fiscal (ECF) transmitidos pela fiscalizada via Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para o ano-calendário de 2018, constatamos a existência de 2 (dois) arquivos: (1) ECF original, transmitida em 30/07/2019; (2) ECF retificadora, transmitida no decorrer da fiscalização, em 05/01/2023.

Considerando-se que a opção pela consolidação de resultados é irretroatável, novas compensações de resultados procedidas nos Demonstrativos de Consolidação de ECFs retificadoras, ainda que procedidas antes do início do procedimento fiscal, devem ser ignoradas. Assim, é válida a consolidação realizada por meio da ECF originalmente transmitida em 30/07/2019, sob hashcode nº - 4B5B91AFDC218F5804DBD287636D8BF90E18D0BA-4. A seguir apresentamos quadro resumo com as informações da consolidação realizada na ECF válida (fls. 4284 e 4286):

CONSOLIDAÇÃO REALIZADA - ECF AC 2018							
NOME DA CONTROLADA	%	Registro X351: Demonstrativo de Resultados Exterior Campo: RES_INV_PER	Registro X351: Demonstrativo de Resultados Exterior Campo: RES_INV_PER	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: RES_NEG_UTIL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: RES_NEG_UTIL_REAL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: SALDO_RES_NEG_ NAO_UTIL_REAL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: SALDO_RES_NEG_ NAO_UTIL
		RESULTADO (PROPORCIONAL) DO PERÍODO DECLARADO [moeda estrangeira]	RESULTADO (PROPORCIONAL) POSITIVO DECLARADO [Reais]	RESULTADO NEGATIVO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [moeda estrangeira]	RESULTADO NEGATIVO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [Reais]	SALDO DO RESULTADO NEGATIVO NÃO UTILIZADO [Reais]	SALDO DO RESULTADO NEGATIVO NÃO UTILIZADO [moeda estrangeira]
24 H2 OLMOS S.A.	20	\$1.517,55	R\$ 1.742,45	-----	0,00	0,00	0,00
25 Concessionaria Iirsa Norte	1	\$370.180,00	R\$ 425.040,68	-----	0,00	0,00	0,00
26 Conces. Trasvase Olmos SA	36,32	\$1.423.427,29	R\$ 5.515.496,06	-----	0,00	0,00	0,00
27 CNO - SUC PERU	100	-\$408.655.000,00	-----	-\$5.175.299,76	-\$5.942.279,18	-\$5.942.279,18	-\$403.479.700,24
			R\$ 5.942.279,18		-\$5.942.279,18	-\$5.942.279,18	-\$403.479.700,24

Verifica-se que os lucros apurados pelas investidas “H2 Olmos”, “Concessionaria Iirsa Norte” e “Concessionaria Trasvase Olmos”, foram absorvidos por parte do prejuízo apurado pela “CNO Sucursal Peru”, restando o saldo de prejuízo de - \$403.479.700,24 a compensar com eventuais lucros apurados pela “CNO Sucursal Peru” em exercícios futuros.

4.1.2 – Do Resultado da “Odebrecht International Participations (O.I.P) S.À.R.L.”

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 04/02/2022, apresentada em 21/03/2022, a fiscalizada apresentou “Demonstrativo de Lucros e Prejuízos de 2018” (fl.17), no qual indicou que o resultado apurado pela sua controlada direta “Odebrecht International Participations S.À.R.L. (OIP)”, subsidiária integral localizada em Luxemburgo, teria sido um prejuízo de -US\$ 2.146.837,00, resultado este que foi detalhado pela empresa em resposta ao Termo de Intimação nº 04, ocasião em que apresentou conversão para reais (item a item), das demonstrações de resultado do exercício (DREs) de todas as suas investidas estrangeiras.

Para efeito comparativo, reproduzimos a seguir, de forma resumida, a demonstração de resultado original e a conversão da demonstração elaborada pela fiscalizada:

(...)

Vê-se que o resultado apontado na conversão elaborada pela fiscalizada diverge substancialmente daquele apurado na demonstração de resultado original apresentada (fl.2643), na qual observa-se um lucro líquido de US\$ 199.592.941,91 (após tributação de US\$ 74.756,47), o que denota um lucro antes da tributação no montante de US\$ 199.667.698,38.

A diferença tão discrepante, como se vê, refere-se ao resultado positivo de US\$ 201.739.778,68 proveniente de suas participações societárias, valor este que foi expurgado pela fiscalizada na demonstração convertida, para se chegar ao prejuízo líquido de -US\$ 2.072.080,00.

Diante de tal constatação, intimamos a empresa, num primeiro momento, a apresentar as notas da demonstração de resultado apresentada, a fim de se verificar a procedência do expurgo realizada sob a justificativa de se tratar de “resultado de equivalência patrimonial”, como indicado pela fiscalizada, bem como tradução juramentada do documento.

(...)

Num segundo momento, por meio do Termo de Intimação nº 08, a empresa foi instada a apresentar detalhamento, memória de cálculo e esclarecer a natureza do valor de US\$ 201.739.778,68 que foi expurgado do resultado da investida, bem como prestar esclarecimentos sobre a divergência. Em 20/03/2023, a empresa informou que o valor tratava-se de dividendos recebidos da controlada “OMSI – Odebrecht Mininig Services INV GMB”, sobre seu lucro de 2017, como se vê abaixo:

(...)

A fiscalizada apresentou “Ata de Destinação de Lucro”, de 10/12/2017, e “Ata de Distribuição de Dividendos”, de 30/03/2018, bem como traduções juramentadas, comprovando que o valor questionado referia-se aos dividendos pagos pela controlada indireta “Odebrecht Mininig Services INV GMB” (Áustria) à controlada

direta “Odebrecht International Participations S.A.R.L.” (Luxemburgo), referentes aos lucros de 2017.

Por outro lado, compulsado o relatório fiscal da auditoria realizada naquele ano, verifica-se que a fiscalizada ofereceu o lucro da “Odebrecht Mining Services” integralmente à tributação, do que se justifica o expurgo dos dividendos distribuídos, no oferecimento à tributação dos lucros da “O.I.P. SARL” em 2018.

4.2 – Da Compensação do Imposto Pago no Exterior

(...)

Por meio do Termo de Intimação nº 06, de 26/09/2022, a fiscalizada foi instada a apresentar os comprovantes de recolhimento do imposto de renda pago no exterior, com as devidas formalidades (traduzidos, notariados e consularizados ou apostilados, conforme disposto nos §§ 5º e 5º-A do artigo 25 da IN RFB nº 1.520/14).

A empresa apresentou, em 17/10/2022, comprovantes de recolhimento de três investidas angolanas e, em 07/11/2022, da sucursal panamenha, fls. 3988 a 4089, acompanhados de demonstrativos contendo o detalhamento de informações solicitado na intimação nº 06.

Em consulta à apuração do IRPJ com base no Lucro Real (Registro N630) na ECF válida antes da ciência, pelo sujeito passivo, do início do procedimento fiscal (transmitida em 15/07/2019), hash nº 4B5B91AFDC218F5804DBD287636D8BF90E18D0BA-4, verifica-se que a empresa apurou, no ano-calendário de 2018, o montante de R\$ 140.259.922,75 de IRPJ e R\$ 93.482.615,17 de adicional, totalizando R\$ 233.742.537,92 de IRPJ a recolher.

Por outro lado, no mesmo demonstrativo, a empresa compensou R\$ 142.124.253,91 a título de crédito presumido de 9% sobre a parcela de lucros no exterior (linha 16.01) e R\$ 91.618.284,01 a título de Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (linha 19), totalizando os mesmos R\$ 233.742.537,92 de dedução, **ou seja, a empresa não recolheu IRPJ em 2018, uma vez que compensou integralmente o montante de IRPJ apurado com o imposto de renda pago no exterior e com o crédito presumido sobre a parcela de lucros no exterior, como se vê abaixo:**

(...)

Já na apuração da base de cálculo da CSLL (Registro N670), verifica-se que a empresa apurou o montante de R\$ 84.155.953,65 de contribuição a recolher, e compensou os mesmos R\$ 84.155.953,65 a título de Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (linha 14).

(...)

Analisando-se os comprovantes apresentados à fiscalização, verifica-se que a empresa possui o montante de R\$ 394.153.678,89 em documentos correspondentes ao imposto de renda pago no exterior por quatro de suas

investidas. Deste total, a fiscalizada compensou em ECF o total de R\$ 91.618.284,01 na apuração do IRPJ e R\$ 84.155.953,65 na apuração da CSLL, totalizando R\$ 175.774.237,66.

Cabe lembrar que a diferença não compensada (R\$ 218.379.441,23) refere-se ao imposto pago pelas três investidas angolanas da fiscalizada e pela sucursal panamenha, e somente pode ser compensada com o imposto devido pela fiscalizada em relação àquelas investidas, conforme determina o §6º do art. 30 da IN RFB nº 1.520/2014:

(...)

Portanto, eventual saldo de imposto pago no exterior por estas quatro investidas não pode ser utilizado para deduzir a outra infração ora lançada, que têm relação com lucro de outra investida da fiscalizada que não foi oferecido à tributação.

A seguir, faz-se necessário verificar a procedência dos valores compensados a título de crédito presumido. A possibilidade de dedução de até 9% (nove por cento) sobre a parcela positiva computada no lucro real está prevista no §10 do art. 87 da Lei nº 12.973/14, bem como no art. 28 da IN RFB nº 1.520/14, os quais reproduzimos a seguir:

(...)

As três investidas angolanas e a sucursal panamenha, cuja compensação de imposto pago no exterior e crédito presumido foi realizada pela fiscalizada, atuam no ramo de construção e de obras de infraestrutura, enquadrando-se, portanto, no rol de atividades autorizadas a gozar de tal benefício (inciso III do §1º do art. 28 da IN 1.520/14).

Vejamos agora se os valores compensados respeitaram o limite de 9% sobre a renda oferecida à tributação por cada investida:

NOME	Lucro Computado no Lucro Real	Limite de 9%
CNO – SUC Angola	R\$ 560.609.072,64	R\$ 50.454.816,54
OAL – Odebrecht Angola Projectos e Serviços Lda	R\$ 294.338.638,87	R\$ 26.490.477,50
OENE – Od. Angola Constr.e Projectos de Energia Lda	R\$ 319.347.080,80	R\$ 28.741.237,27
CNO – SUC Panamá	R\$ 386.847.570,64	R\$ 34.816.281,36
		R\$ 140.502.812,67

Como visto na Apuração do IRPJ (Registro N630 da ECF), anteriormente reproduzida, a fiscalizada compensou o montante de R\$ 142.124.253,91 a título de crédito presumido. **Portanto, considerando que o limite calculado conforme §10 do art. 87 da Lei nº 12.973/14 (9% da renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real) totaliza R\$ 140.502.812,67, verifica-se um excesso de compensação de crédito presumido de R\$ 1.612.441,24.**

Prosseguindo com a análise da compensação do imposto de renda efetivamente pago no exterior, apresentamos a seguir demonstrativo contendo a relação de todos os comprovantes apresentados, com as devidas formalidades, passíveis, em princípio, de dedução.

(...)

No entanto, há que se verificar se tais recolhimentos, além de comprovadamente efetuados, enquadram-se nas limitações impostas pela norma de regência. A primeira limitação estabelecida pelos dispositivos que tratam da dedução do imposto de renda pago no exterior está prevista nos parágrafos 8º a 11 do artigo 30 da IN RFB nº 1.520/14, os quais seguem reproduzidos a seguir:

(...)

Com base na norma acima transcrita, para se calcular os limites de impostos de renda pagos no exterior passíveis de compensação no Brasil, faz-se necessário calcular o montante de IRPJ que passa a ser devido pela controladora brasileira em decorrência da adição do lucro auferido por cada uma das investidas estrangeiras nas bases de cálculo da controladora no Brasil.

Considerando-se que o Lucro Real apurado em 2018 pela fiscalizada no Brasil foi de R\$ 935.066.151,65 (LALUR - Parte A), e que os lucros das três investidas angolanas e da sucursal panamenha compuseram este resultado, faz-se necessário subtrair os lucros disponibilizados no exterior individualmente por cada investida, para se apurar os limites de compensação individualizados para cada controlada, como se vê abaixo:

(...)

Verifica-se, assim, que segundo o limite de compensação calculado com base no montante de lucro oferecido à tributação em relação a cada investida individualmente, seriam passíveis de compensação com o IRPJ os seguintes valores de imposto de renda pagos no exterior: R\$ 140.152.268,16 (CNO SUC Angola), R\$ 72.764.758,80 (Odebrecht Angola Projectos e Serviços Lda), R\$ 41.998.705,13 (Odebrecht Angola Construção e Projectos de Energia Lda) e R\$ 96.711.892,66 (CNO SUC Panamá), totalizando R\$ 351.627.624,75.

Os saldos correspondentes aos montantes que superem os limites para compensação com o IRPJ (linha 10 da tabela) são passíveis de compensação com a CSLL, fazendo-se necessário também proceder-se ao cálculo dos limites, em obediência ao §13 do mesmo dispositivo, o qual também está previsto no § 8º do artigo 87 da Lei nº 12.973/14, que se vê abaixo:

(...)

Verifica-se, assim, que segundo o limite de compensação calculado com base no montante de lucro oferecido à tributação de cada investida estrangeira individualmente, os seguintes valores residuais de imposto de renda pagos no exterior (que não puderam ser compensados com o IRPJ por terem superado o limite autorizados pela norma de regência), seriam passíveis de compensação com a CSLL: R\$ 20.388.519,13 (CNO SUC Angola) e R\$ 22.137.435,01 (CNO SUC Panamá), totalizando R\$ 42.525.954,14.

A segunda limitação disposta na norma é a temporal, prevista no §7º do art. 87 da Lei nº 12.973/14 e no § 12 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14, que se vêem abaixo:

(...)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a compensação de imposto pago no exterior pelo investidor brasileiro não pode ser realizada “retroativamente”, ou seja, não é autorizada a compensação de imposto, quando este tiver sido pago em período posterior àquele em que se pretenda compensá-lo, ainda que o imposto pago se refira ao lucro apurado naquele ano-calendário em que se pretende realizar a dedução. Assim, os recolhimentos realizados no exterior durante o ano de 2019, ainda que referentes ao ano-calendário de 2018, só podem ser compensado de 2019 em diante.

Portanto, considerando-se a barreira temporal acima descrita, admite-se a dedução, no ano-calendário de 2018, dos seguintes recolhimentos, que totalizam R\$ 118.722.386,04:

(...)

Por outro lado, não podem ser aceitos os recolhimentos abaixo relacionados, ainda que tenha sido apresentada documentação comprobatória correspondente, fazendo-se necessária efetuar a respectiva glosa. A compensação poderá ser realizada, a critério da empresa, nos anoscalendário de 2019 em diante, respeitando-se os demais limites dispostos na norma e adotando-se a taxa de câmbio correspondente à data do balanço em que se pretenda efetuar a dedução.

(...)

Diante de todo o exposto, reproduzimos a seguir, na forma de quadro resumo, os limites calculados anteriormente, tanto para compensação do imposto pago no exterior como para o crédito presumido:

COMPENSAÇÃO IRPJ	%	Crédito Presumido	Imposto Pago	Imposto Proporcional à Participação	LIMITE 1 Imposto devido no Brasil sobre o Lucro adicionado	LIMITE 2 Data do Pagamento
		Art.87 §10 Lei 12.973/14		Art.87 caput Lei 12.973/14	Art.87 §4º Lei 12.973/14	Art.87 §7º Lei 12.973/14
CNO – SUC Angola	100	R\$ 50.454.816,54	R\$ 160.540.787,29	R\$ 160.540.787,29	R\$ 140.152.268,16	R\$ 31.800.994,99
Id. Angola Projectos e Serviços	50	R\$ 26.490.477,50	R\$ 143.529.517,60	R\$ 72.764.758,80	R\$ 72.764.758,80	R\$ 114.483,89
Id. Angola Constr.e Proj. de Energia	50	R\$ 28.741.237,27	R\$ 83.997.410,26	R\$ 41.998.705,13	R\$ 41.998.705,13	0,00
CNO – SUC Panamá	100	R\$ 34.816.281,36	R\$ 118.849.327,67	R\$ 118.849.327,67	R\$ 96.711.892,67	R\$ 86.806.907,76
		R\$ 140.502.812,67	R\$ 508.917.042,82	R\$ 394.153.578,89	R\$ 351.627.624,76	R\$ 118.722.386,04

Assim, verificamos que, em relação à dedução com o IRPJ, a empresa faz jus ao crédito presumido no montante de R\$ 140.502.812,67. Tendo compensado em ECF (Registro N630) o montante total de R\$ 142.124.253,91, faz-se necessária a glosa do excesso de compensação de R\$ 1.612.441,24.

Em relação ao imposto efetivamente pago no exterior, uma vez definidos os limites para sua compensação seguindo a norma de regência, verificamos que é possível a utilização de recolhimentos no montante de R\$ 118.722.386,04. Assim, a compensação realizada em ECF (Registro N630) no montante de R\$

91.618.284,01 encontra-se dentro do limite estabelecido na norma, e o saldo residual (R\$ 27.104.102,03) pode ser compensado com a CSLL.

A seguir apresentamos quadro resumo com os limites de compensação do saldo de imposto de renda pago no exterior com a CSLL:

COMPENSAÇÃO CSLL	SOBRA DA COMPENSAÇÃO COM O IRPJ NO LIMITE 1	LIMITE 1	Sobra da compensação do IRPJ pelo LIMITE 2
		CSLL devida sobre o Lucro adicionado <i>Art.87 § 8º Lei 12.973/14</i>	<i>Art.87 §7º Lei 12.973/14</i>
CNO - SUC Angola	R\$ 20.388.519,13	R\$ 20.388.519,13	R\$ 12.994.711,44
Od. Angola Projectos e Serviços	0,00	0,00	0,00
Od. Angola Constr. e Proj. de Energia	0,00	0,00	0,00
CNO - SUC Panamá	R\$ 22.137.435,01	R\$ 22.137.435,01	R\$ 14.109.390,59
	R\$ 42.525.954,14	R\$ 42.525.954,14	R\$ 27.104.102,03

Como já visto anteriormente, o saldo de imposto de renda pago no exterior que ultrapassaria o limite passível de compensação com o IRPJ seria de R\$ 42.525.954,14 (R\$ 20.388.519,13 da sucursal angolana e R\$ 22.137.435,01 da sucursal panamenha), saldo este que poderia ser compensado com a CSLL devida no ano.

Entretanto, considerando-se o limite temporal, como também já visto, o total de imposto pago no exterior, cuja documentação comprobatória foi apresentada e que corresponde a pagamentos realizados no ano de 2018 totalizou R\$ 118.722.386,04, dos quais resta um saldo não compensado com o IRPJ, e portanto, compensável com a CSLL, de R\$ 27.104.102,03. Tendo compensado em ECF (Registro N670) o montante total de R\$ 84.155.953,65, faz-se necessária a glosa do excesso de compensação de R\$ 57.051.851,62.

4.3 – Do Lançamento de Ofício

Haja vista o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), restou comprovada a necessidade do presente lançamento de ofício, devendo-se adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os montantes abaixo descritos:

Item	Matéria	Valor Apurado
4.1	Lucros no Exterior (IRPJ e CSLL)	R\$ 676.229,85
4.1	Odebrecht Perú Operaciones y Servicios	R\$ 676.229,85
4.2	Compensação Indevida de Crédito Presumido (IRPJ)	R\$ 1.612.441,24
4.2	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL)	R\$ 57.051.851,62

Para fins de melhor compreensão do TVF, é possível sintetizar cada tópico da fiscalização no seguinte:

4.1 – Dos Lucros Auferidos no Exterior: O resultado de R\$ 676.229,85, auferido pela “Odebrecht Perú Operaciones y Servicios S.A.C.”, não foi incluído na ECF por equívoco da fiscalizada.

4.2 – Compensação Indevida de Crédito Presumido (IRPJ): excesso de compensação de crédito presumido de R\$ 1.612.441,24, relativamente às

controladas de Angola (“CNO – SUC Angola”, “Od. Angola Projectos e Serviços”, “Od. Angola Constr. E Proj. de Energia”), Panamá (“CNO – SUC Panamá”) e Venezuela (“CNO – SUC VENEZUELA”)

4.2 – Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL): glosa do excesso de compensação de R\$ 57.051.851,62, relativamente às controladas de Angola (“CNO – SUC Angola”, “Od. Angola Projectos e Serviços”, “Od. Angola Constr. E Proj. de Energia”) e Panamá (“CNO – SUC Panamá”)

Aos valores dos créditos tributários lançados somou-se multa de ofício à razão de 75%.

Em face da autuação, a empresa apresentou impugnação em que, em apertada síntese, alegou:

a) LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR PELA OPOS:

“a exigência tributária é descabida uma vez que as Autoridades Fiscais desconsideraram os prejuízos fiscais apurados pela controladora no Brasil, que seriam suficientes para absorver esse resultado. Portanto, em última medida, a exigência fiscal deve resultar em redução no montante de prejuízos fiscais acumulados da Requerente”;

b) COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE INVESTIDA NO EXTERIOR CONSUMIDO EM “EXCESSO”:

“as Autoridades Fiscais deixaram de considerar uma sociedade apta a gerar créditos presumidos aproveitáveis para a Requerente e cometeram um erro de cálculo no montante da diferença identificada”;

c) COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO PAGO POR INVESTIDAS NO EXTERIOR

“as Autoridades Fiscais interpretaram equivocadamente a referida norma para afirmar que o Imposto de Renda no exterior deveria ter sido pago (recolhido aos cofres públicos da jurisdição estrangeira) até o final do ano-calendário em que os lucros foram adicionados no Brasil (no presente caso, até 31.12.2018)”

Apreciando a impugnação ofertada pela contribuinte, a DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IMPOSTO Até o ano-calendário de 2022, a controladora domiciliada no Brasil poderá deduzir crédito presumido de imposto no valor de até 9% (nove por cento) incidente sobre a parcela positiva computada no lucro

real relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem a atividade de construção de edifícios e de obras de infraestrutura.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA. CABIMENTO A legislação determinou a incidência de juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza decorrentes de tributos e contribuições, não pagos nos prazos previstos, não se limitando ao tributo principal. Cabível, portanto, a exigência de juros moratórios sobre a multa.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que, além das matérias já suscitadas na impugnação, igualmente alega nulidade da decisão de primeira instância, por inovação de critério jurídico do lançamento.

Conclusos, os autos vieram a este Conselho para julgamento.

É o que importa relatar.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1. Discute-se nos presentes autos, em síntese, a apuração e tributação dos resultados auferidos pelas filiais e controladas da Recorrente no exterior, relativamente ao ano-calendário 2018, em que foram apuradas infrações de não oferecimento dos lucros de controladas no exterior à tributação, bem como de compensação a maior de crédito presumido de investida no exterior e de compensação indevida de imposto pago por investidas no exterior.

2. Em primeiro grau, a impugnação foi integralmente rejeitada pela DRJ.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. Inovação de critério jurídico. Parcela do lançamento relativa ao “excesso de crédito presumido” relativamente à CNO – SUC VENEZUELA.

3. Inicialmente, aduz a Recorrente ter ocorrido nulidade da decisão recorrida por inovação do critério jurídico adotado pelo lançamento tributário. Embora formulada no tópico de mérito da sua peça recursal, trata-se de efetiva preliminar, razão pela qual impõe-se sua apreciação já de início.

4. Em específico, argumenta a Recorrente que – ao tratar do tópico relativo ao excesso de créditos presumidos, especificamente quanto à CNO Sucursal Venezuela – a DRJ teria

analisado “documentos apresentados pela Recorrente no decorrer do procedimento de fiscalização que nunca foram adotados pelas Autoridades Fiscais para fundamentar o lançamento tributário”:

59. Nesse sentido, inicialmente, a r. Decisão Recorrida reconheceu que: (i) “verificamos que o resultado positivo da sociedade foi oferecido à tributação, no valor de R\$ 18.016.013,82”; (ii) não localizaram “nos autos motivo para retirada da CNO – Sucursal Venezuela”; e (iii) a CNO – Sucursal Venezuela “atua no ramo de construção de obras de infraestrutura”.

60. Portanto, a **Decisão Recorrida reconhece que o TVF não apresenta qualquer motivação para desconsiderar o resultado da CNO – Sucursal Venezuela para determinação do crédito presumido de 9%.**

(...)

63. Após realizar seu próprio procedimento de fiscalização, ao arripio das alegações apresentadas pelas Autoridades Fiscais e sem qualquer possibilidade de defesa pela Recorrente, a DRJ06 concluiu que “a sucursal possui a maior parte da sua renda como renda passiva, receitas financeiras, contrariando o inciso IV do art. 91 da Lei nº. 12.973/14”.

64. **Em resumo, a DRJ06 propôs nova discussão que, até então, era absolutamente alheia às alegações apresentadas pelas Autoridades Fiscais no TVF e, conseqüentemente, da defesa apresentada pela Recorrente em sua impugnação.** Não há, ao longo do TVF, qualquer menção a existência de receitas passivas da sucursal venezuelana que supostamente impedissem a apuração de crédito presumido sobre seu resultado.

65. Não fosse suficiente a evidente nulidade da Decisão Recorrida ao inovar nas alegações do TVF, a Decisão Recorrida chega ao absurdo de indicar dispositivo legal que nunca foi mencionado ao longo dos Autos de Infração (art. 91 da Lei 12.973/14). Não poderia ser mais evidente a absoluta nulidade da Decisão Recorrida ao extrapolar sua competência para propor motivação inexistente ao lançamento tributário.

5. A questão de fundo (fundamento de inclusão/exclusão da CNO Sucursal Venezuela na apuração empreendida no TVF) igualmente constitui ponto relevante a influenciar na própria existência do crédito tributário, e, por isso, além de estar contida no tópico do recurso voluntário que trata da preliminar de ocorrência de inovação de critério jurídico, também constitui argumento de mérito do contribuinte ao item específico do lançamento que trata do crédito presumido.

6. Assim, para que fique claro o argumento da Recorrente e verificar se de fato houve inovação de critério jurídico por parte da DRJ, impõe-se retomar o racional adotado pela fiscalização na apuração do lançamento de ofício.

7. Conforme pág. 10 do TVF (e-fls. 4300-4301), na primeira etapa do trabalho de fiscalização: (a) identificou-se as investidas estrangeiras que auferiram lucro no ano-calendário e, portanto, seriam passíveis de verificação; e (b) destas, converteu-se o valor do resultado pelo câmbio aplicável na data de levantamento de cada balanço, apurando-se o resultado a ser tributado pela controladora fiscalizada:

Convertendo-se os valores tributáveis auferidos por cada investida pela cotação de câmbio na data de levantamento de cada balanço (31/12/2018), têm-se os montantes em reais passíveis de tributação pela fiscalizada no ano-calendário de 2018:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2018) [moeda estrangeira]	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2018) [Reais]
CNO - SUC ANGOLA	Kwanza	\$44.422.272.000,00	0,01262	R\$ 360.609.072,64
OAL - Od. Angola Proj e Serv. Lda	Kwanza	\$23.323.188.500,00	0,01262	R\$ 294.338.638,87
Odebrecht Angola- C.P.E. Lda	Kwanza	\$25.304.840.000,00	0,01262	R\$ 319.347.080,80
HG Market Group Corp	Dólar	\$9.738.546,00	3,8748	R\$ 37.734.918,04
OIP S.A.R.L.	Dólar	\$199.667.698,38	3,8748	R\$ 773.672.397,68
CNO - SUC MOÇAMBIQUE	Novo Metical	\$40.550.376,00	0,06316	R\$ 2.561.161,75
CNO - SUC PANAMÁ	Dólar	\$99.836.784,00	3,8748	R\$ 386.847.570,64
H2 OLMOS S.A.	Novo Sol	\$1.517,55	1,1482	R\$ 1.742,45
Concezionaria Iirsa Norte	Novo Sol	\$370.180,00	1,1482	R\$ 425.040,68
Conces. Traszase Olmos SA	Dólar	\$1.423.427,29	3,8748	R\$ 5.515.496,06
Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C.	Novo Sol	\$388.947,79	1,1482	R\$ 676.229,85
CNO - SUC VENEZUELA	Bolívar	\$2.959.821.422,40	0,006087	R\$ 18.016.013,82
				R\$ 2.399.745.363,28

8. Em seguida (pág. 10 e 11 do TVF – e-fls. 4302 e 4303), a fiscalização verificou que, na ECF transmitida antes da ciência do procedimento fiscal (portanto, desconsiderando a retificação posterior, ainda que anterior ao início da fiscalização), o total de Lucros Disponibilizados do Exterior, no montante de R\$1.616.893.294,81 era relativo a 6 (seis) controladas, especificamente:

Analisando-se o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS), Parte A, Registros M300 (Demonstração do Lucro Real) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL) da ECF AC 2018 válida (transmitida antes da ciência do início do procedimento fiscal), fls. 4290 e 4291, **verifica-se que foi adicionado, ou seja, oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL a título de Lucros Disponibilizados do Exterior (Adição - Código 10), o total de R\$ 1.616.893.294,81.**

Este valor corresponde ao somatório dos valores de Lucro Líquido antes do Imposto de Renda, devidamente convertidos a partir da moeda de origem de cada país, relativos às investidas “CNO SUC Angola”, “Odebrecht Angola - Projectos e Serviços, Limitada”, “Odebrecht Angola – Construção e Projectos de Energia Lda”, “HG Market Group Corp”, “CNO Sucursal Panamá” e “CNO Sucursal Venezuela” conforme consta no “Demonstrativo de Lucros ou Prejuízos” (fl.17), apresentado em 25/02/2022, e que se observa na tabela abaixo:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017) [moeda estrangeira]	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017) [Reais]
CNO - SUC ANGOLA	Kwanza	\$44.422.272.000,00	0,01262	R\$ 360.609.072,64
OAL - Od. Angola Proj e Serv. Lda	Kwanza	\$23.323.188.500,00	0,01262	R\$ 294.338.638,87
Odebrecht Angola- C.P.E. Lda	Kwanza	\$25.304.840.000,00	0,01262	R\$ 319.347.080,80
HG Market Group Corp	Dólar	\$9.738.546,00	3,8748	R\$ 37.734.918,04
CNO - SUC PANAMÁ	Dólar	\$99.836.784,00	3,8748	R\$ 386.847.570,64
CNO - SUC VENEZUELA	Bolívar	\$2.959.821.422,40	0,006087	R\$ 18.016.013,82
				R\$ 1.616.893.294,81

9. Ao fazê-lo, por consequência, a fiscalização concluiu que as demais investidas com lucro não tiveram seu resultado devidamente oferecido à tributação (pág. 11 do TVF – e-fl. 4302):

Portanto, verifica-se que não foram oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL, os resultados positivos das investidas estrangeiras abaixo relacionadas:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2018)	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2018)	JUSTIFICATIVA PARA NÃO TRIBUTAÇÃO
OIP S.A.R.L.	Dólar	\$199.667.698,38	3,8748	R\$ 773.672.397,68	Receita de Dividendos
CNO - SUC MOÇAMBIQUE	Nova Metical	\$40.590.376,00	0,06316	R\$ 2.561.161,75	Compensação de prejuízo
H2 OLMOS S.A.	Novo Sol	\$1.517,95	1,1482	R\$ 1.742,45	Incluído na consolidação
Concessionaria Iirza Norte	Novo Sol	\$370.180,00	1,1482	R\$ 425.040,68	Incluído na consolidação
Conces. Travese Olmos SA	Dólar	\$1.423.427,29	3,8748	R\$ 5.515.496,06	Incluído na consolidação
Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C.	Novo Sol	\$588.947,79	1,1482	R\$ 676.229,85	Omitida da ECF por engano
				R\$ 782.852.068,47	

10. Como se nota, **em específico sobre a investida venezuelana (CNO – SUC VENEZUELA), o TVF expressamente reconheceu que seu resultado foi devidamente oferecido à tributação**, assim como outras controladas (listadas em azul na planilha do TVF acima colacionada). Assim, seguiu-se a análise naquele momento (tópico 4.1 – Lucros Auferidos no Exterior) apenas com as demais empresas cujos resultados não foram oferecidos à tributação.

11. Mais adiante, já no tópico 4.2 – Da Compensação do Imposto Pago no Exterior, a fiscalização identificou que a empresa compensou o montante de R\$142.124.253,91 a título de crédito presumido e 9% sobre a parcela de lucros no exterior relativos a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realiza a atividade de construção de edifícios e obras de infraestrutura (cf. art. 87, §10, da Lei 12.973/2014), e que tal montante seria relativo às seguintes 4 (quatro) empresas:

As três investidas angolanas e a sucursal panamenha, cuja compensação de imposto pago no exterior e crédito presumido foi realizada pela fiscalizada, atuam no ramo de construção e de obras de infraestrutura, enquadrando-se, portanto, no rol de atividades autorizadas a gozar de tal benefício (inciso III do §1º do art. 28 da IN 1.520/14).

Vejamos agora se os valores compensados respeitaram o limite de 9% sobre a renda oferecida à tributação por cada investida:

NOME	Lucro Computado no Lucro Real	Limite de 9%
CNO – SUC Angola	R\$ 560.609.072,64	R\$ 50.454.816,54
OAL – Odebrecht Angola Projectos e Serviços Lda	R\$ 294.338.638,87	R\$ 26.490.477,50
OENE – Od. Angola Constr.e Projectos de Energia Lda	R\$ 319.347.080,80	R\$ 28.741.237,27
CNO – SUC Panamá	R\$ 386.847.570,64	R\$ 34.816.281,36
		R\$ 140.502.812,67

Como visto na Apuração do IRPJ (Registro N630 da ECF), anteriormente reproduzida, a fiscalizada compensou o montante de **R\$ 142.124.253,91** a título de crédito presumido. Portanto, considerando que o limite calculado conforme §10 do art. 87 da Lei nº 12.973/14 (9% da renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real) totaliza **R\$ 140.502.812,67**, verifica-se um excesso de compensação de crédito presumido de **R\$ 1.612.441,24**.

12. Ao somar o resultado das quatro empresas acima destacadas e o percentual de 9% sobre tal valor, a fiscalização constatou que o montante seria inferior ao considerado pela empresa em sua apuração, resultando em “excesso de compensação de crédito presumido de R\$1.612.441,24”.

13. Sobre tal ponto, ainda em sede de impugnação (e-fls. 4366-4367), a Recorrente indicou que “o suposto excesso de dedução decorre única e exclusivamente da

desconsideração de uma de suas sucursais, a Construtora Norberto Odebrecht S.A. – SUC – VENEZUELA”.

14. Assim, afirmou a Recorrente que, *“aplicando-se o percentual de 9% sobre o resultado apurado pela CNO – SUC – VENEZUELA, chega-se ao resultado exato de R\$ 1.621.441,24, idêntico ao suposto crédito em excesso compensado pela Requerente”.*

15. Com efeito, tomando-se o resultado em reais da investida em questão, apurado pela própria fiscalização na página 10 do TVF (e-fls. 4301), R\$18.016.013,82, e aplicando-se o percentual de 9%, chega-se exatamente ao montante de R\$1.621.441,24, que seria o “excesso de crédito presumido” apurado.

16. Ao que parece, portanto, trata-se de nítido equívoco da fiscalização. Embora tenha fixado a premissa de que a investida CNO – SUC – VENEZUELA teve resultado positivo e que tal resultado foi oferecido à tributação, não computou tal resultado na análise do crédito presumido. **Todavia, nota-se que o TVF não faz qualquer indicação, de forma expressa ou implicitamente, das razões que levaram à desconsideração do resultado da controlada venezuelana na apuração do crédito presumido.**

17. Tal constatação tem o condão de, a princípio, resultar na inexistência de “excesso de compensação de crédito presumido”, cancelando-se o crédito tributário neste ponto, e, justamente por isso, foi suscitada pela contribuinte ainda em sede de impugnação.

16. Apreciando tal argumento, ao tratar dos créditos presumidos de 9%, a DRJ reconheceu que ***“não localizamos nos autos motivo para retirada da CNO – Sucursal Venezuela para fins de dedução do crédito presumido, nos termos legais, §10º, art. 87 da Lei nº. 12.973/14”*** (e-fls. 4451), bem como que a *“sociedade atua no ramo de construção de obras de infraestrutura”* e que o ***“resultado positivo da sociedade foi oferecido à tributação, no valor de R\$ 18.016.013,82. Aplicando o limite legal de 9%, obtém-se o valor de R\$ 1.621.441,24”*** (e-fls. 4452).

17. Todavia, a pretexto de analisar o cumprimento dos requisitos do art. 91 da Lei 12.973/2014, a DRJ passou à análise da Demonstração do Resultado do Exercício e o Balancete Analítico da controlada venezuelana em questão (e-fls. 4452). Ao fazê-lo, constatou que a *“sucursal possui a maior parte da sua renda como renda passiva, receitas financeiras, contrariando o inciso IV do art. 91 da Lei nº. 12.973/14”.*

18. Adiante, afirmou que, apesar de haver na ECF declaração de valores de renda ativa que cumpriram os requisitos do art. 91 da Lei 12.973/2014, tal *“declaração em ECF só é válida se comprovada por documentos hábeis e idôneos. Não é o caso dos autos”.* Com isso, concluiu pela efetiva impossibilidade de consideração do crédito presumido sobre o resultado da controlada venezuelana.

19. Ou seja, embora tenha reconhecido que o TVF não havia sido devidamente fundamentado quanto à exclusão dos resultados da CNO – SUC VENEZUELA para fins de apuração

do crédito presumido, a DRJ passou a ingressar na análise do cumprimento dos requisitos do art. 91 da Lei 12.973/2014 (especificamente a proporção entre receitas ativas e passivas).

20. De fato, nota-se que a DRJ trouxe novos fundamentos, não trazidos pelo TVF, até porque, como visto, a autuação aparenta apenas ter olvidado de computar tal resultado no crédito presumido, em simples equívoco, já que não se preocupou em fundamentar tal ponto. **Como se nota dos trechos acima destacados, não há, no TVF, qualquer explicação para que o resultado da controlada venezuelana tenha sido retirado do cômputo do crédito presumido de 9%, como se deu no caso.**

21. **Tanto é assim que, em simples busca no TVF, não há qualquer menção específica à investida da Venezuela, nem qualquer menção ao art. 91 da Lei 12.973/2014 ou mesmo aos conceitos de “renda ativa” e “renda passiva”, que foram utilizados como fundamento pela DRJ para julgar improcedente a impugnação.**

22. Tal cenário efetivamente implica na constatação da ocorrência de inovação de critério jurídico, uma vez que os “critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento”, a que alude o art. 146 do CTN, foram efetivamente ampliados pela decisão de primeira instância, para abarcar racional não previsto no TVF. Portanto, seria o caso de nulidade da decisão de primeira instância. Nesse sentido:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOVAÇÃO. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NOVA DECISÃO.

A decisão administrativa em que, na apreciação das provas, são introduzidos critérios jurídicos não aventados na constituição do crédito tributário ocasiona prejuízo ao direito de defesa da parte e deve ser anulada, de modo a que seja proferida nova decisão com a apreciação das provas adstrita aos critérios jurídicos adotados no lançamento de ofício. (CARF – Acórdão nº 1302-006.403 – 14 de março de 2023)

23. Para além da inovação, o reconhecimento da omissão do TVF neste ponto constitui, na verdade, vício muito mais gravoso, que é constatação da deficiência na fundamentação do próprio lançamento e na apuração do tributo lançado, que não caberia à autoridade julgadora de primeira instância suprir, menos ainda enveredando pela análise de novos requisitos não abordados pelo TVF.

24. A falta de esclarecimento expresso, no Termo de Verificação Fiscal, da razão jurídica para a exclusão da empresa no cálculo do crédito presumido - quando a própria fiscalização reconheceu ter sido tributado o resultado auferido pela controlada - constitui vício de motivação do lançamento, ensejando sua nulidade material.

25. Tal ponto foi devidamente alegado pelo contribuinte, ainda em sede de impugnação, a exemplo do seguinte trecho daquela peça (e-fl. 4368):

38. Aplicando-se o percentual de 9% sobre o resultado apurado pela CNO – SUC – VENEZUELA, chega-se ao resultado exato de R\$ 1.621.441,24, idêntico ao suposto

crédito em excesso compensado pela Requerente⁴. Portanto, as Autoridades Fiscais cometeram grave equívoco ao desconsiderar a entidade na Venezuela para fins de cálculo do crédito presumido, o que deve ser corrigido no julgamento da presente Impugnação.

39. Dessa forma: (i) deve ser reconhecida a nulidade integral do presente Auto de Infração, em decorrência de erro na qualificação dos fatos e da determinação do montante devido; ou (ii) caso não seja reconhecida a nulidade, o Auto de Infração deve ser cancelado para afastar a exigência tributária.

26. Assim, entendo ser o caso de aplicar-se o art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/1972, para fins de afastar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ trazida junto ao recurso voluntário e, neste ponto, dar provimento ao recurso voluntário, para afastar o lançamento relativo à parcela relativa ao Item do TVF “4.2 - Excesso de compensação de crédito presumido (IRPJ) - R\$1.612.441,24”, em virtude do vício de motivação do lançamento.

Infração: Lucros Auferidos no Exterior (IRPJ e CSLL) – Odebrecht Perú Operaciones y Servicios (Item 4.1. do TVF)

27. No que tange à primeira infração apurada, trata-se, basicamente, do não oferecimento à tributação dos valores relativos ao resultado da controlada *“Odebrecht Perú Operaciones y Servicios”*. Durante a auditoria, concluiu a fiscalização que (i) a participação societária detida nesta investida não tinha sido informada no registro correspondente da ECF; e que (ii) a sociedade não teria prejuízos acumulados no exterior para compensar o resultado positivo do período.

28. Ainda em sede de impugnação, a Recorrente reconheceu que, de fato, por um equívoco deixou de informar referida participação societária na ECF. Todavia, alega que tal erro não geraria imposto a pagar, uma vez que a controladora brasileira teria estoque de prejuízos fiscais:

43. No presente caso, a adição proporcional do lucro gerado pela OPOS na apuração do IRPJ e da CSL da Recorrente tem os seguintes efeitos: (i) o ajuste positivo poderia ser “neutralizado” na apuração da Recorrente pelo excedente de créditos decorrentes de imposto pago no exterior; ou, caso entenda-se que o ajuste de lucros no exterior não pode ser compensado com o excesso de tributos pagos pelas demais investidas estrangeiras; (ii) esse ajuste positivo poderia ser compensado com o estoque de prejuízos fiscais da controladora no Brasil.

29. Com efeito, o artigo 79 da Lei 12.973/2014 dispõe que, não havendo a consolidação, o resultado da controlada é “considerado de forma individualizada na determinação do lucro real da controladora” e, em sendo positivo, “deverá ser adicionada ao lucro líquido”. Sendo adicionado ao lucro líquido, poderia em tese ser objeto de compensação com o estoque de prejuízo fiscal da controladora.

30. Entretanto, sobre o tema, a DRJ se manifestou nos seguintes termos:

Quanto ao ajuste positivo poderia ser “neutralizado” na apuração da Requerente pelo excedente de créditos decorrentes de imposto pago no exterior, informamos que nos termos legais, §6º, art. 78 da Lei nº. 12.973/2014 e art. 11 da IN RFB nº. 1520/2014, a consolidação é irretratável e deve ser feita no prazo legal. No caso concreto, a sociedade “Odebrecht Perú Operaciones y Servicios S.A.C.” não foi sequer adicionada a ECF, Registro X340. Dessa forma, o seu resultado positivo não poderia ser compensado com os prejuízos declarados por afronta direta a legislação citada.

Por último, como informado pela Autoridade Fiscal, a investida não possui saldo de prejuízo acumulado a compensar no ano de 2018. Ainda, conforme abaixo, também não localizamos na ECF, ano calendário 2018, prejuízos fiscais da controladora no Brasil, para compensação nos termos do art. 15 da Lei nº. 9065/95:

30. Portanto, a DRJ fundamentou-se em duas justificativas: (a) a impossibilidade de retratação da opção da consolidação; e (b) a inexistência de comprovação da existência de saldo de prejuízos fiscais da controladora.

31. Com efeito, no LALUR da Recorrente não consta, no campo “Prejuízos de Exercícios Anteriores a Compensar”, qualquer valor, como bem observou a DRJ.

32. Em seu recurso voluntário, a Recorrente não engendrou qualquer esforço em sentido contrário.

33. A questão é, pois, tão somente de cunho probatório. Não havendo comprovação nos autos de que há qualquer prejuízo fiscal acumulado pela Recorrente, não há sequer que se apreciar a eventual possibilidade de sua utilização para compensar o valor que foi objeto de lançamento de ofício nos presentes autos.

34. Assim, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Infração: “Compensação Indevida de Crédito Presumido (IRPJ)” (Item 4.2 do TVF).

35. No que tange ao item 4.2 do lançamento, este foi subdividido pela fiscalização em duas partes: (a) “Compensação Indevida de Crédito Presumido”; e “Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior”.

36. No que tange ao crédito presumido, trata-se da parcela cujo vício de motivação do lançamento foi acima reconhecido, anulando-se o lançamento nesta parcela, de forma que resta prejudicada a análise dos argumentos de mérito da Recorrente neste ponto, cujo tópico da nulidade já implica na extinção do crédito tributário.

Infração: “Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL)” (Item 4.2 do TVF).

37. Neste item da autuação, o motivo da glosa da utilização dos valores pagos a título de imposto de renda no exterior se deu em função da aplicação do que denominou a fiscalização de “limite temporal”:

A segunda limitação disposta na norma é a temporal, **prevista no §7º do art. 87 da Lei nº 12.973/14** e no § 12 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14, que se vêem abaixo:

(...)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a compensação de imposto pago no exterior pelo investidor brasileiro não pode ser realizada “retroativamente”, ou seja, não é autorizada a compensação de imposto, quando este tiver sido pago em período posterior àquele em que se pretenda compensá-lo, ainda que o imposto pago se refira ao lucro apurado naquele ano-calendário em que se pretende realizar a dedução. Assim, os recolhimentos realizados no exterior durante o ano de 2019, ainda que referentes ao ano-calendário de 2018, só podem ser compensado de 2019 em diante.

Tanto é assim que a conversão dos pagamentos efetuados no exterior, para efeito de dedução, deve ser feita pela taxa de câmbio da data do balanço no qual o resultado corresponde é apurado. Assim, admitir-se a compensação de imposto pago em 2019 e 2020 na apuração de resultado do ano-calendário de 2018, resultaria numa excrescência, já que seria necessário converter os valores pagos em 2019 e 2020 pela taxa de câmbio de 31/12/2018, data em que estes pagamentos sequer haviam sido realizados. É o que se pode observar nas planilhas apresentadas pelo próprio sujeito passivo, reproduzidas anteriormente, nas quais foram relacionados pagamentos realizados no exterior que se pretendeu compensar em 2018.

(...)

Por outro lado, não podem ser aceitos os recolhimentos abaixo relacionados, ainda que tenha sido apresentada documentação comprobatória correspondente, fazendo-se necessária efetuar a respectiva glosa.

38. A partir de referido entendimento, a fiscalização glosou todos os comprovantes de recolhimento de imposto de renda que, embora se referissem ao ano-calendário 2018, foram recolhidos após 31 de dezembro daquele ano. Como resultado, apurou-se um excesso de compensação.

39. Na sistemática de tributação em bases universais previstas no ordenamento brasileiro, os impostos recolhidos no exterior sobre o lucro oferecido à tributação no Brasil podem ser considerados como créditos (dedução) na determinação do valor devido pela controladora, o chamado “*underlying credit*”. Em outras palavras, o resultado positivo auferido por investida controlada no exterior é adicionado no cálculo do Lucro Real brasileiro e o valor dos impostos pagos no exterior por essa mesma investida, sobre esse mesmo resultado, poderá ser compensado no Brasil, sob determinadas condicionantes legais (ou critérios legais, como utilizado

pela fiscalização e que consta da doutrina de Alberto Xavier¹): subjetivas, objetivas, temporais, quantitativas.

40. Pode haver, como de fato há, divergência temporal entre a tributação e o recolhimento do tributo entre os diferentes regimes jurídicos: o brasileiro, da controladora, e o da investida, no exterior. Tal discrepância pode gerar, como no caso concreto, debate quanto à possibilidade de aproveitamento do imposto pago no exterior, daí porque a Lei 12.973/2014 esclarece um ponto que, na legislação anterior, não estava integralmente resolvido, relativamente ao dito critério temporal.

41. O artigo 87 da Lei 12.973/2014, cuja redação tem o seguinte teor, é o fundamento adotado pela fiscalização, conforme trecho acima destacado do TVF:

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.

§ 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do balanço apurado ou na data da disponibilização.

§ 7º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, **a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação**, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.

42. Da leitura do texto legal, especificamente o parágrafo 7º, depreende-se que a Lei 12.973/2014 cuidou de regular expressamente o descasamento temporal entre a tributação da controlada e da controladora que, submetidas a diferentes regimes jurídicos, poderão ser tributadas em momentos distintos.

43. A respeito da interpretação de referido dispositivo legal, Sérgio André Rocha assim se posiciona, em lição detalhada que peço vênia para reproduzir (grifos nossos):

¹XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8. ed. Rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Pag. 466-467

“Um dos grandes problemas relacionados à compensação de crédito de imposto pago no exterior refere-se aos desencontros temporais entre a ocorrência do fato gerador e o pagamento do imposto respectivo em cada um dos países. No caso específico da tributação de lucros auferidos no exterior os desencontros normalmente decorrem do pagamento do imposto em momentos diferentes.

(...)

Note-se que este § 7º do artigo 87 da Lei 12.973/2014 não faz referência expressa ao pagamento do tributo no exterior, mas sim à tributação do lucro auferido pela controlada no exterior. Assim sendo, é não só possível como também razoável compreender que este dispositivo não cuidou do descasamento entre o momento de adição no Brasil e o pagamento no exterior, mas sim do descasamento entre o momento de adição no Brasil e o período de adição do lucro no cálculo do Imposto de Renda estrangeiro.

(...)

Portanto, considerando a redação dos dispositivos citados acima, é possível concluir o seguinte:

- O requisito estabelecido pelo artigo 87, caput, da Lei 12.973 para compensação do crédito referente ao imposto estrangeiro é que o Imposto de Renda tenha sido efetivamente pago no exterior.

- **Portanto, pago o imposto no exterior, ele pode ser compensado no Brasil, mesmo que o pagamento aconteça posteriormente à adição dos lucros na apuração do IRPJ e da CSLL.**

- Ao contrário da IN 208, que disciplinou a compensação quando há descasamento entre o momento da **tributação** no Brasil e aquele do **pagamento** no exterior, a Lei 12.973 cuidou do descasamento entre a **tributação** no Brasil e a **tributação** no exterior.

- Dessa forma, o § 7º não seria sequer aplicável na situação sob exame, sendo a compensação justificada por, e fundamentada no próprio caput do artigo 87 da Lei 12.973.

(...)

A interpretação do § 7º do artigo 87 da Lei 12.973 mais alinhada com o princípio da competência seria no sentido de que a palavra tributação mencionada em “3” acima referir-se-ia ao momento em que os lucros são tributados no Brasil, **prestigiando-se a paridade entre a adição do lucro do exterior e a dedução da despesa**².

² ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. 3ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2022. Pág. 324-328.

44. Nesse mesmo sentido, Ramon Tomazela, ao afirmar que a dedução dos impostos pagos no exterior só poderá ocorrer no Brasil no período em que os lucros desta mesma entidade forem tributados no Brasil:

“na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior aquele em que tiverem sido tributados pela pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, a dedução deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação no exterior, com a observância dos limites do método da imputação proporcional adotado pelo Brasil, calculados em relação ao ano-calendário em que os lucros foram oferecidos a tributação no Brasil³”.

45. Ambos os autores destacam o ponto que entendo ser mais relevante à interpretação do dispositivo, que é a necessidade de coerência entre o regime de competência e a hermenêutica da expressão “tributado”. É o que denomina Alberto Xavier de “regime reflexo”⁴ da consolidação do imposto pago no exterior em relação à tributação dos lucros.

46. Ou seja, é dizer que a dedução dos impostos recolhidos no exterior deve ser reconhecida conforme o regime de competência, assim como ocorre com a tributação do lucro correspondente, independentemente da disponibilização dos recursos para o investidor brasileiro, e ainda que o efetivo recolhimento aos cofres públicos estrangeiros se dê posteriormente, desde que efetivamente comprovado.

47. Inclusive, o art. 87, § 7º, da Lei n. 12.973/2014 e o art. 14, § 13, da IN SRF n. 213, de 2002, preveem a possibilidade de compensação conforme o balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior aquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil. Ou seja, é possível realizar a compensação mesmo sem o respectivo comprovante. Se, posteriormente solicitado, deverá ser apresentado, até para demonstrar que efetivamente pago (e não compensado ou decorrente de incentivo fiscal, o que não é o caso dos autos).

48. Veja-se que a fiscalização expressamente reconheceu que os recolhimentos feitos em Angola e no Panamá foram efetivamente relativos à competência 2018, sendo que o único motivo de sua rejeição se deu pelo **recolhimento** ter sido feito apenas no ano de 2019.

49. Tal entendimento, a meu ver, contraria a interpretação que entendo mais adequada ao artigo 87 da Lei 12.973, no sentido de que o vocábulo “tributado” se refere ao período de competência, e não do efetivo recolhimento, o qual pode se dar posteriormente, como é, inclusive, bastante comum. A própria regra brasileira é de que o recolhimento se dá posteriormente ao dia 31 de dezembro, após envio das competentes obrigações acessórias. Na prática internacional costuma ser, inclusive, no segundo semestre do ano seguinte.

³ SANTOS, Ramon Tomazela. O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei no 12.973/2014. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 194.

⁴ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8. ed. Rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Pag. 467

50. Portanto, entendo assistir razão à Recorrente nesse ponto.

51. Por fim, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa, trata-se de matéria amplamente pacificada no âmbito do Conselho, inclusive com Súmula:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (CARF - 3201-011.344 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 19/12/2023)

52. De todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a nulidade do lançamento por vício de motivação quanto ao **item 4.2 – Crédito Presumido (IRPJ)**, bem como para afastar o lançamento quanto ao **item 4.2 – Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL)**, ambos do TVF, nos termos acima expostos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho