



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720059/2023-37
ACÓRDÃO	1402-007.630 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

ESTIMATIVAS MENSAIS. 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.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá compensar 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 MENSAIS. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

O saldo de 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, conhecer o Recurso Voluntário e negar-lhe provimento, mantendo o lançamento integralmente.

Seguiram o voto do relator os Conselheiros Rafael Zedral e Sandro de Vargas Serpa.

Divergiram do voto do relator e solicitaram fazer declarações de votos em separado os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macedo Pinto. Entretanto, findo o prazo regimental, os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macedo Pinto não apresentaram as respectivas declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, nos termos do art. 114, §§ 6º e 7º do RICARF

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de multa em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, no ano-calendário 2018. Por bem relatar os fatos copio o Relatório do Acórdão nº 106-046.744 da 4ª Turma da DRJ06, sendo acrescentado com os fatos que se sucederam:

Autos de Infração

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Auto de Infração de fls. 148 a 154, para constituição de multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre a base estimada, nos montantes de R\$ 184.990.999,28 e R\$ 67.925.172,20, respectivamente.

As infrações apuradas foram detalhadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 111 a 146, sintetizado a seguir.

Informam os Autores do feito que a contribuinte apurou seu resultado tributável do ano-calendário de 2018 pela sistemática do lucro real anual, com a utilização

ilícita, para os meses de janeiro, novembro e dezembro de 2018, de supostos valores de imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital para dedução das estimativas mensais a pagar, caracterizando-se a falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL para aqueles períodos, cuja sanção correspondente é a aplicação da multa isolada de 50% sobre os pagamentos que deixaram de ser efetuados.

Reproduzem os artigos 2º e 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e os artigos 35 e 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Ressaltam que, para o ano-calendário em análise, a contribuinte determinou as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL a pagar tanto com base na receita bruta, quanto em balancetes de suspensão ou redução, conforme quadro abaixo.

2018	jan/18	fev/18	mar/18	abr/18	mai/18	jun/18
	RB	BSR	BSR	BSR	BSR	BSR
	jul/18	ago/18	set/18	out/18	nov/18	dez/18
	BSR	BSR	BSR	BSR	BSR	RB

Onde: RB é igual a Receita Bruta e BSR é igual a Balanço/Balancete de Suspensão ou Redução

As bases de cálculo das estimativas mensais foram demonstradas pela fiscalização no seguinte quadro.

Ano-calendário 2018	Período	Lucro Real (R\$)	Base de cálculo da CSLL (R\$)
	Janeiro*	572.134.605,15	698.440.044,26
	Fevereiro	548.771.619,28	548.663.048,35
	Março	81.776.754,74	81.679.920,48
	Abril	-93.640.724,82	-93.937.965,69
	Mai	-468.396.535,63	-468.491.695,31
	Junho	-209.982.970,41	-210.268.431,82
	Julho	-97.973.980,03	-97.973.980,03
	Agosto	-263.660.438,72	-263.660.438,72
	Setembro	128.326.227,16	115.753.182,63
	Outubro	503.973.555,75	491.400.511,22
	Novembro*	761.964.301,09	749.391.256,56
	Dezembro*	718.059.693,12	760.057.014,33

*Meses que tiveram a dedução indevida do IR pago no Exterior

Destacam as autoridades fiscais que a contribuinte deduziu indevidamente do imposto de renda devido no mês o imposto de renda pago no exterior, reduzindo a zero o valor dos tributos que estaria obrigada a recolher nos meses de janeiro, novembro e dezembro, conforme registros N620 e N660 das ECF e quadro abaixo.

Mês da Estimativa	IR Pago no Exterior deduzido na estimativa de	IR Pago no Exterior deduzido na estimativa da CSLL	Valor Mensal Total
jan/18	143.031.651,29	62.859.603,98	205.891.255,27
nov/18	47.437.423,98	4.585.609,11	52.023.033,09
dez/18	179.512.923,28	68.405.131,29	247.918.054,57
Total 2018	369.981.998,55	135.850.344,38	505.832.342,93

Transcrevem o artigo 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/96.

Passam a tratar da tributação em bases universais (TBU) e das normas CFC (Controlled Foreign Companies). Mencionam a Lei nº 9.249/95, a Lei nº 9.537/97, a alteração do artigo 43 do CTN pela Lei Complementar nº 140/2001, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, a decisão do STF no âmbito da ADI 2.588/DF e a Lei nº 12.973/2014. Afirmam que "a norma de TBU configura importante mecanismo de política tributária e adequa-se, constitucionalmente, à promoção da igualdade e à tributação conforme a capacidade contributiva, combatendo planejamentos tributários abusivos e agressivos e, ao mesmo tempo, reduzindo ou eliminando a dupla tributação econômica".

Observam que o desconto do imposto de renda pago no exterior tem o condão tão somente de reduzir ou evitar uma nova tributação econômica da renda cuja fonte localiza-se no exterior.

Salientam que os registros devem ser feitos de forma individualizada, por coligada ou controlada, reproduzindo os artigos 76, 79 e 87 da Lei nº 12.973, de 2014, e os artigos 2, 32, 14 e 25 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.520, de 2014. Ressalvam que há possibilidade transitória e opcional a cada exercício de consolidação de resultados, conforme artigo 78 da Lei nº 12.973, de 2014. Transcrevem os artigos 11 e 19 da IN RFB nº 1.520, de 2014.

Assinalam que a norma TBU, a fim de evitar a formação de saldos negativos e a restituição ou a compensação no Brasil do imposto de renda pago no exterior, traz limites globais, que precisam ser conciliados com as apurações individualizadas, conforme artigo 30 da IN RFB nº 1.520, de 2014. Ressaltam que a apuração individualizada do excesso de imposto de renda pago no exterior a ser controlado na Parte B do LALUR está expressa no referido dispositivo.

Aduzem que o desconto do imposto de renda pago no exterior deve observar os limites normativos e ser feito no ajuste anual do Lucro Real em 31/12.

Observam que, quando o lucro real é inferior ao montante dos lucros do exterior reconhecidos no período, a legislação prevê a possibilidade de apuração de um crédito do imposto de renda pago no exterior a ser utilizado em períodos posteriores, quando se voltar a reconhecer lucros do exterior nas bases de cálculo de IRPJ e de CSLL.

Notam que a dedução requer a existência de IRPJ e de CSLL devidos, de forma a evitar a formação de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL.

Destacam que não existe prejuízo no Brasil antes da inclusão do lucro no exterior, pois o resultado é único e apurado em 31/12 e que a natureza jurídica do crédito do imposto de renda no exterior não possui qualquer relação com prejuízo fiscal.

Registram haver três possibilidades no cotejamento do imposto de renda pago no exterior, dentro dos limites legais, com os montantes de IRPJ e de CSLL devidos no ajuste anual: i. a carga tributária a que estão submetidas as controladas e as coligadas é inferior à carga no Brasil e o IR pago no exterior é insuficiente para zerar o IRPJ e a CSLL devidos, quando então se apuraram IRPJ e CSLL a pagar; ii. o

IR pago no exterior é suficiente para zerar o IRPJ e a CSLL, sem a necessidade de pagamento adicional no Brasil; iii. o IR pago no exterior é mais do que suficiente para zerar o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual, situação em que a legislação prevê a apuração de um saldo a ser controlado na parte B do LALUR.

Observam que a Lei nº 12.973, de 2014, não traz nenhum tratamento expresso para o excesso de imposto de renda pago no exterior, que está previsto, contudo, nos §§ 14 a 18 do artigo 30 da IN RFB nº 1.520, de 2014, dos quais concluem que o saldo de imposto de renda pago no exterior não constitui prejuízo fiscal, estando seu aproveitamento completamente vinculado à sua natureza jurídica de saldo de imposto de renda pago no exterior.

Registram que a utilização do crédito controlado na Parte B exige o trânsito pelo resultado de base tributária equivalente, pelo que deve haver adição de resultados positivos individualizados para uma controlada e/ou coligada.

Aduzem que essa previsão de aproveitamento futuro decorrente de ato administrativo não pode ser utilizada em hipótese distinta da atribuída no artigo 87 da Lei nº 12.973, de 2014, especialmente se vier a extrapolar os limites por ela estabelecidos.

Destacam que a legislação permite que o imposto de renda efetivamente pago no exterior seja deduzido do IRPJ devido no Brasil sobre lucro da controlada oferecido a tributação, respeitados os limites da lei, ou seja, o uso está atrelado ao cômputo de parcelas positivas no lucro real, objetivando-se prevenir a restituição no Brasil de imposto pago pelas controladas e coligadas no exterior, acrescentando que:

Em outras palavras, tem o objetivo de evitar (i) a "compensação" direta do IR pago no exterior com débitos de IRPJ sem o cômputo, dentro do ano-calendário, de resultados de investimentos no exterior; e (ii) a formação de saldos negativos de IRPJ e CSLL decorrentes de "compensações", especialmente de estimativas mensais.

Esclarecem que a linha "Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa" do Registro N630 da ECF é destinada aos valores efetivamente pagos por estimativa de IRPJ pela pessoa jurídica sujeita a tributação com base no Lucro Real, o que também se aplica à linha "CSLL Mensal Paga por Estimativa", o que não é o caso do IR pago no exterior por controlada, valor não suportado pelo contribuinte brasileiro, que só pode ser aproveitado nas condições estabelecidas pela lei.

Ponderam que:

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.

Lembram que a consolidação estabelecida pela Lei nº 12.973/2014 cria espaço para um aproveitamento mais amplo do imposto de renda pago no exterior e que o resultado auferido no exterior a ser computado no lucro real é apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio da controlada e o imposto pago é determinado pelas normas tributárias locais, pelo que, mesmo que a controlada venha gozar de algum incentivo fiscal ou isenção, o montante escriturado na Parte B do Lalur poderá deduzir o imposto devido.

Observam que enquanto o artigo 14 da IN SRF nº 213, de 2002, fala em compensação do imposto pago no exterior, o artigo 30 da IN RFB nº 1.520, de 2014, utiliza dedução para o IR do período corrente e compensação para o IR de período anterior.

Ressaltam que o "imposto pago no exterior NÃO deve ser objeto de restituição, compensação ou dedução com débitos nacionais diversos do proveniente da adição do resultado positivo individualizado da controlada ou coligada titular do saldo de imposto pago no exterior", reiterando não haver qualquer diferença entre o imposto pago no período corrente e o controlado na Parte B.

Assinalam que o imposto de renda pago no exterior não está elencado no § 42 do artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996, entre os valores que podem ser deduzidos do imposto devido para determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado. Acrescentam que a estimativa mensal é mera antecipação do imposto que será devidamente calculado em 31/12, do qual somente poderão ser deduzidos valores passíveis de ressarcimento ou compensação por parte da RFB.

Destacam que o imposto de renda pago no exterior não é valor efetivamente pago pelo contribuinte e não faz parte dos tributos administrados pela RFB, não podendo ser restituído, de acordo com o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, acrescentando que:

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.

Aduzem que:

Permitir que se proceda a dedução do IR pago no Exterior de anos anteriores com diversos débitos nacionais originados de resultados positivos de outras controladas é o mesmo que permitir que o saldo do IR pago por uma controlada na Argentina, Austrália ou USA seja usado para deduzir débitos nacionais originados de resultado positivos de controladas de Bahamas, Ilhas Cayman ou Ilhas Virgens, por exemplo.

Consideram que permitir a livre compensação de estimativas com o IR pago no exterior controlado na Parte B do LALUR violaria a norma de TBU e permitiria a obtenção de benefício vedado legalmente, que é transformar IR pago por coligadas e controladas no exterior em saldo negativo de IRPJ e de CSLL da investidora brasileira, passível de compensação ou restituição.

Informam, a respeito da dedução indevida do IR pago no exterior nas estimativas mensais, ter identificado, do comparativo entre os Registros N620, N630, N660 e N670, 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.

Consideram o mecanismo utilizado uma espécie de "nacionalização" indevida de um tributo sobre a renda pago no exterior por pessoa jurídica diferente do contribuinte do Lucro Real, afetando o fluxo da arrecadação federal e gerando saldos negativos de IRPJ e de CSLL.

Ressaltam que o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) veda a compensação do imposto pago no exterior nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro e no caso de pagamento do imposto no mês de dezembro com base na receita bruta e acréscimos.

Informam que a mesma questão, também envolvendo a Ambev, já foi objeto de decisões unânimes do CARF, nos Acórdãos nº 1401-004.116, 1401-004.117, 1401-004.118 e 1401-004.119, contrárias à possibilidade de dedução do imposto pago no exterior com estimativas mensais.

Esclarecem que foi analisada apenas a dedução do imposto pago no exterior nas estimativas mensais apuradas, enquanto o valor e a autenticidade do imposto pago no exterior informado nas fichas da ECF no ano calendário de 2018 não foi objeto de auditoria.

Ciente dos Autos de Infração em 28 de novembro de 2023 (fls. 164), a contribuinte apresentou, em 27 de dezembro de 2023 (fls. 167), impugnação a fls. 169 a 207, contendo as alegações abaixo.

Observa que os acórdãos do CARF mencionados pela Fiscalização tratam da formação de saldos negativos, em contexto distinto da matéria ora discutida.

Defende que a legislação de regência da tributação permite o acúmulo de créditos de IR no exterior que, por já terem sido "testados" em função dos limites de

compensação no período em que foram escriturados, não estão sujeitos a novos testes em períodos subsequentes, e podem ser compensados quando houver débitos de IRPJ e CSLL a compensar, ainda que estes débitos não digam respeito a novas adições de lucros no exterior.

Menciona Parecer juntado aos autos como forma de substanciar seu posicionamento, transcrevendo suas conclusões.

Afirma não se tratar de procedimento que visa a formação de saldos negativos, mas a implementação do previsto na legislação brasileira.

Transcreve o artigo 25 da Lei nº 9.249/95; o artigo 21 da MP nº 2.158-35/2001; os artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014, para observar que a adoção do princípio da universalidade pelo Brasil implica o risco de os lucros oriundos do exterior serem tributados mais de uma vez, no país de origem e no Brasil, superado, em certa medida, pelo método do crédito.

Observa que a limitação do método do crédito — pela qual o Estado-residência dá ao contribuinte um crédito relativo ao valor do imposto pago no Estado-fonte, até o limite do imposto que incide no próprio Estado-residência —, denominada pela doutrina de método do crédito ordinário ou método de imputação, foi adotada nos artigos 26, § 12, da Lei nº 9.249/95, no § único do artigo 21 da MP nº 2.158-35/01 e no § 42 do artigo 87 da Lei nº 12.973/2014, afasta a devolução de impostos pagos no exterior pelo Fisco brasileiro.

Aduz não haver no Brasil separação de resultados nacionais e resultados no exterior.

Pondera que a RFB poderia ter adotado sistemática na qual o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil sobre lucros trazidos do exterior seriam antes compensados com créditos de IR no exterior, e somente a parcela dos lucros do exterior que não pudesse ser compensado com estes créditos de IR no exterior seria, então, adicionada ao resultado local e, compensada com eventuais prejuízos das operações locais, evitando o acúmulo de créditos de IR no exterior na Parte B do Lalur, mas seguiu o sentido oposto.

Menciona os §§ 12, 52, 8º e 92a 11 do artigo 30 da IN RFB nº 1.520/2014.

Apresenta exemplos hipotéticos com apuração de lucro e de prejuízo no Brasil, para dizer que, no caso de apuração de prejuízo no Brasil, é autorizado o acúmulo na Parte B do crédito de IR no exterior que não pôde ser utilizado, para serem usados em períodos subsequentes e ainda para concluir que o "crédito de IR no exterior registrado em Parte B corresponde ao crédito de prejuízo fiscal que o contribuinte usou para compensar os lucros do exterior adicionados na apuração".

Argumenta que, em razão das regras de TBU, o crédito de prejuízos fiscais acaba sendo em parte consumido pelos lucros do exterior.

Aduz que o legislador infralegal estabeleceu uma ordem de preferência: primeiro os lucros no exterior devem ser compensados com prejuízos fiscais apurados no Brasil, depois o contribuinte poderá compensar o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil com os créditos de IR no exterior, do que, nos casos de apuração de prejuízos fiscais antes ou depois da adição de lucros no exterior, decorre a dupla tributação da renda que o legislador ordinário quis evitar, ao menos de forma temporária, em razão de os lucros terem sido tributados nos respectivos países e tributados novamente no Brasil mediante consumo dos prejuízos fiscais apurados antes da adição de lucros no exterior.

Reproduz os §§ 14 a 19 do artigo 30 da IN RFB nº 1.520/2014, para defender que a situação de dupla tributação da renda verificada nos casos de apuração de prejuízos fiscais antes ou depois da adição de lucros no exterior somente se resolve quando o contribuinte compensa os créditos de IR no exterior acumulados em Parte B com débitos de IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes, independentemente de novas adições e de qualquer individualização.

Considera que a compensação em períodos subsequentes não constitui benefício fiscal, mas mera explicitação do direito de não ser duas vezes tributado sobre os lucros trazidos do exterior.

Sustenta que o mesmo se aplica à CSLL, embora as IN não sejam expressas, referindo-se apenas ao IRPJ. Entende que houve mero lapso na regulamentação da lei ordinária, transcrevendo trechos das exposições de motivos da Lei nº 9.249/95 e da MP nº 627/2013, para demonstrar a preocupação do legislador ordinário de garantir aos contribuintes os crédito de IR pago no exterior até o limite dos valores de IRPJ e de CSLL que incidiram no Brasil sobre os lucros trazidos do exterior.

Defende que a autorização de compensação estabelecida nas IN nº 213/2002 e 1.520/2014 abrange indistintamente o IRPJ e a CSLL apurados ao fim dos períodos subsequentes e o IRPJ e a CSLL que venham a ser devidos por antecipação mensal, porque tanto os valores apurados ao fim do período quanto os apurados por antecipação mensal correspondem a valores devidos de IRPJ e CSLL nos anos calendários subsequentes ao registro do crédito de IR no exterior na Parte B.

Destaca que as antecipações de IRPJ e de CSLL são valores devidos em anoscalendário subsequentes, cuja compensação com créditos de IR no exterior é admitida pelo § 19 do artigo 30 da IN RFB nº 1.520/2014 e pelo § 20 do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002.

Reitera que:

Nos casos de créditos de IR no exterior controlados em Parte B, o IRPJ e a CSLL incidentes sobre os respectivos lucros auferidos no exterior a que tais créditos dizem respeito foram pagos mediante uso de prejuízos fiscais apurados antes da adição de lucros no exterior. Diante disto, como já repisado, os créditos de IR no exterior (apurados nos termos do método do

crédito por imputação ordinária) acabam "sobrando" por falta de débitos de IRPJ e CSLL a compensar no próprio período.

Argumenta não se tratar de uma nova possibilidade de aproveitamento criada pela legislação infralegal, mas de verdadeira realização (ainda que atrasada) do objetivo do método do crédito: evitar a dupla tributação sobre aqueles lucros do exterior que já foram tributados no país de origem (mediante pagamento de IR no exterior) e no Brasil (mediante consumo de prejuízos).

Considera assim que a possibilidade de utilização para compensar independentemente da adição de novos lucros é uma decorrência necessária da opção da própria RFB de estabelecer a preferência do consumo de prejuízos fiscais apurados antes da adição de lucros no exterior em detrimento da utilização imediata dos créditos de IR no exterior, acrescentando que:

Nesse contexto, exigir que haja a adição de novos lucros do exterior para viabilizar a compensação de créditos de IR no exterior de períodos anteriores, cujos respectivos lucros já foram tributados anteriormente, faria cair por terra a sistemática da tributação em bases universais da Lei brasileira e a teleologia da adoção do método do crédito ordinário.

Isto porque, como todas (ou praticamente todas) as demais jurisdições também tributam a renda ou os lucros das pessoas jurídicas (ao menos aqueles auferidos em seus territórios), é de se presumir que a adição de novos lucros oriundos do exterior virá acompanhada de novos créditos de IR no exterior, relativos aos tributos que incidiram sobre estes novos lucros.

Admitindo-se a argumentação consignada nos processos administrativos em debate, a regulamentação infralegal do método do crédito, que visa afastar a dupla tributação da renda, acabaria por perpetuá-la.

Destaca a manifestação contida na Solução de Consulta Cosit nº 18/2021, segundo a qual os valores de IR pago no exterior controlado na Parte B podem ser compensados nos períodos de apuração subsequentes, conforme o contribuinte apure o lucro real de forma trimestral ou anual, lembrando que os lucros de controladas no exterior somente são computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, tanto para os contribuintes que optam pelo lucro real anual quanto para os que apuram o IRPJ e a CSLL pelo lucro real trimestral.

Transcreve os §§ 12 e 32a 11 do artigo 30 e § 72 do artigo 31 da IN RFB nº 1.520/2014, relativos à determinação do montante do imposto pago no exterior passível de compensação, exemplificando com casos hipotéticos. Afirma mais uma vez que as situações de prejuízo antes da adição de lucros no exterior impedem ou limitam a utilização dos créditos de IR no exterior no próprio período em que os respectivos lucros no exterior são adicionados à tributação no Brasil.

Na sequência reproduz os demais parágrafos do artigo 30 da IN RFB nº 1.520/2014, para dizer ter realizado os cálculos previstos para escriturar seus

créditos de IR no exterior que não puderam ser utilizados nos períodos anteriores, em vista de ter apurado prejuízos antes ou depois da adição dos lucros das controladas no exterior, ponderando que, nem mesmo na regulamentação adotada pela própria RFB, há previsão de que a utilização dos créditos escriturados em Parte B esteja vinculada à ocorrência de uma nova adição de lucros oriundos do exterior.

Ressalva que ainda que a interpretação gramatical que se pode fazer das IN permitisse a conclusão de que a compensação dos créditos escriturados na Parte B nos períodos subsequentes depende de novas adições de novos lucros auferidos no exterior, tal interpretação seria desautorizada pela interpretação sistemática e teleológica da legislação de TBU e do método do crédito ordinário, que não admitiriam a perpetuação de situações óbvias de bitributação da renda.

Sintetiza as premissas expostas na impugnação:

(i) a Impugnante pode escriturar em Parte B os créditos de IR no exterior a que faz jus, e que não puderam ser utilizados nos respectivos períodos em razão de prejuízos apurados antes da adição dos lucros no exterior;

(ii) a Impugnante pode escriturar em Parte B os créditos de IR no exterior, observados limites relacionados à incidência do IRPJ sobre os respectivos lucros, bem como relativos à CSLL incidente sobre os lucros do exterior tributados no Brasil;

(iii) a legislação admite a compensação de créditos de IR no exterior escriturados em Parte B com valores de IRPJ e CSLL devidos em anos-calendário subsequentes, sendo certo que antecipações mensais de IRPJ e CSLL (independentemente de serem apuradas por receita bruta ou por balancetes) correspondem a valores de IRPJ e CSLL devidos em anos-calendário subsequentes;

(iv) a legislação não exige a adição de novos lucros oriundos do exterior para viabilizar a compensação de créditos de IR no exterior escriturados em Parte B com valores de IRPJ e CSLL devidos em anos-calendário subsequentes.

Ao final, requer que, caso se entenda necessário, poderão ser realizadas diligências e verificações consideradas relevantes, colocando-se à disposição para fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

É o relatório.

A impugnação apresentada foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ06, sendo prolatadas as seguintes ementas:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

COMPENSAÇÃO.

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2018

COMPENSAÇÃO.

O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2018

ESTIMATIVAS MENSAIS. 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.

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. COMPENSAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá compensar 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 MENSAIS. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

O saldo de 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: 2018

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

O saldo de 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.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE)' em 12/08/2024 (fl 384) e apresentou recurso voluntário (fls. 388/431) em 10/09/2024, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 386, trazendo em linhas gerais os mesmos argumentos quando da entrega da impugnação, acrescentando, como reforço às suas alegações parecer do I. Prof Sérgio André. Afirma, também, que houve novos critérios jurídicos utilizados pelo Acórdão recorrido.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Tempestividade e admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Do mérito

Tratam os autos de infração de multas lavradas em razão de falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada. De acordo com a autoridade fiscal a recorrente teria compensado indevidamente o imposto pago no exterior com estimativas de IRPJ e CSLL no ano calendário de 2018.

Inicialmente a recorrente alega que o acórdão recorrido teria trazido novos critérios jurídicos, em razão de fundamentar sua decisão nos arts. 34 da Lei 8.981/1995 e 74 da Lei 9.430/96, em razão de não terem sido utilizados pela fiscalização. Justifica seu entendimento afirmando que *“não podem as instâncias julgadoras, apreciando a defesa, adotar fundamentos que os autos de infração não cogitaram para aplicar a multa – as autoridades julgadoras devem se ater aos limites objetivos da lide, que são aqueles delimitados pelos AIs, sob pena de alteração do critério jurídico anteriormente em discussão (art. 146 do CTN)”*.

Ocorre que o art 146 do CTN¹ não temo como objetivo prevenir alguma possível ausência de um determinado artigo de Lei no auto de infração e depois ser utilizado nas decisões proferidas durante as fases recursais do processo administrativo.

¹ 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 somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Na realidade esse artigo está inserido no Capítulo II (Constituição do Crédito Tributário), Seção I (Lançamento). O artigo 145, anterior ao citado pela recorrente,² trata das hipóteses de alteração do lançamento e, na sequência, o art. 146 trata das situações relacionadas a eventual lançamento sobre fato gerador já submetido a lançamento anterior. É o contexto sistêmico em que se insere o comando.

Portanto, o art 146 do CTN busca evitar que para um mesmo fato gerador e período de apuração, a autoridade fiscal aplique critério não utilizado em lançamento anterior para efetuar um novo em relação ao mesmo sujeito passivo.

Não foi o que ocorreu no presente caso. De acordo, com os motivos expostos no TVF, a autoridade fiscal fundamentou seu entendimento pela impossibilidade legal da utilização do imposto pago no exterior para compensar o devido de estimativas no Brasil.

Por sua vez, a recorrente, apresentou sua discordância por meio de entrega da impugnação. A DRJ06, no pleno exercício de sua competência, a considerou improcedente, concordando com entendimento da fiscalização.

O fato de ter-se utilizado de dois artigos de lei que não foram mencionados pela fiscalização para julgar improcedente a impugnação apresentada, de forma alguma se pode considerar que houve alteração no critério jurídico adotado pela fiscalização.

Na realidade a DRJ06 acrescentou mais dois artigos de lei que, no seu entendimento, reforçam o que foi relatado pela fiscalização, não caracterizando qualquer alteração de critério jurídico para o lançamento. Pelo contrário, os atos legais foram citados para reforçar o que foi relatado pela fiscalização.

Tanto é verdade que a recorrente trouxe, em seu recurso voluntário, argumentos refutando a tese que os arts. 34 da Lei 8.981/95 e 74 da Lei 9.430/96 impedem a compensação do IR pago no exterior para compensação de estimativas. Tais argumentos serão apreciados mais adiante.

Desta forma não há o que se falar em alteração do critério jurídico pelo Acórdão recorrido em razão de trazer novas normas legais não mencionadas anteriormente pela fiscalização.

Superada a preliminar arguida pela recorrente, passo à apreciação do mérito que assim decidiu a DRJ06:

(...)

Ocorre que inexistente na legislação de regência qualquer previsão de dedução ou compensação do imposto de renda pago por controladas no exterior nos moldes implementados pela contribuinte.

² Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

A Lei nº 8.981, de 1995, instituiu o pagamento mensal de estimativas do IRPJ e da CSLL, modalidade de antecipação destes tributos, cujo montante efetivamente devido somente é determinado ao final do período de apuração, em 31 de dezembro. Em seu artigo 34, reproduzido abaixo, a Lei prevê que a pessoa jurídica apenas poderá deduzir do imposto apurado no mês, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integrarem a base de cálculo correspondente, o que não é o caso do saldo do imposto de renda pago no exterior controlado na Parte B do Lalur, o qual se refere a lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior computados em períodos anteriores. Admite o mencionado dispositivo em acréscimo tão somente a dedução dos valores concernentes a alguns incentivos fiscais: PAT, vale-transporte, doações aos fundos da criança e do adolescente, atividades culturais ou artísticas e atividade audiovisual, observados os limites e prazos legais.

Art. 34. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente (arts. 28 ou 29), 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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Ou seja, não autoriza a Lei a dedução de saldos de imposto de renda pago no exterior controlados na Parte B do e-Lalur na determinação das estimativas mensais a pagar de IRPJ ou de CSLL.

Já no que se refere à compensação de tais valores, há de se observar o que dispõe o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Indubitavelmente, o saldo de imposto de renda pago no exterior não constitui crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, de modo que também não se admite sua utilização para compensação de tributos federais.

Busca a Impugnante fundamento para as compensações realizadas no § 14 do artigo 30 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.520, de 2014, que assim preceitua:

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

(...)

§ 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes. (g.n.)

Observe-se, em primeiro lugar, que a extinção de créditos tributários mediante compensação se trata de matéria reservada à lei ordinária, conforme estabelece o artigo 170 do Código Tributário Nacional:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (g.n.)

Neste sentido, o mencionado dispositivo não pode instituir qualquer nova modalidade de compensação, devendo ser interpretado em face do que dispõem as regras legais que a IN buscou regulamentar, quais sejam, as leis que regem a tributação em bases universais, mencionadas em seu preâmbulo: artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, artigo 16 da Lei nº 9.430, de 1996, artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, artigo 34 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, artigos 24 a 26 da Lei nº 12.249, de 2010, artigos 76 a 92 da Lei nº 12.973, de 2014, e artigo 96 da Lei nº 13.043, de 2014.

Destes diplomas legais, cabe atentar para as seguintes disposições:

Lei nº 9.249/95

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

(...)

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

.....

Lei nº 9.430/96

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

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.

(...)

§ 8º O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

De tais determinações, verifica-se que: i. os lucros auferidos no exterior deverão ser computados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na proporção da participação acionária da controladora, em 31 de dezembro de cada ano; ii. o imposto de renda pago no exterior poderá então, na proporção da participação societária, ser compensado até o limite do imposto devido no Brasil.

Ao dispor a legislação de regência que a compensação deve estar limitada ao montante dos tributos devidos no País, resta claro que somente se admite a compensação do imposto pago no exterior em 31 de dezembro, uma vez que, apenas nesta data poderá ser conhecido o imposto efetivamente devido no Brasil, afastando-se assim a possibilidade de os valores compensados superarem os tributos devidos.

Com isto, prescreve a IN RFB nº 1.520, de 2014:

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29

(...)

§ 5º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 6º A dedução de que trata o caput será efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta.

(...)

§ 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real

§ 9º Para efeito do disposto no § 8º, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada, direta ou indireta, ou coligada que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.

§ 10. Efetuados os cálculos na forma do § 9º, o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º.

(...)

§ 13. O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Vê-se que tais normas, em conformidade com o que estabelecem as Leis nº 9.249, de 1995, 9.430, de 1996, e 12.973, de 2014, visam a viabilizar a compensação do imposto pago no exterior na proporção dos lucros computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, limitada ao acréscimo do imposto a ser pago no Brasil em razão da adição daqueles lucros. Impede-se assim a dedução de imposto apurado no

exterior a alíquotas superiores às praticadas no País, do que decorreria a restituição no Brasil de imposto pago no exterior, em desconformidade com a finalidade das normas de tributação em bases universais, que objetivam promover a neutralidade fiscal.

Cabe assinalar ainda que, como é cediço, para determinação do lucro fiscal devem ser realizados no lucro contábil da empresa os devidos ajustes, entre os quais está a adição dos lucros auferidos por controladas no exterior, prevista no artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Nestes moldes, os lucros no exterior não podem ser considerados de forma segregada, devendo ser somados ao lucro fiscal ou ao prejuízo fiscal apurados antes da adição dos lucros no exterior. Ou, como destacado pela fiscalização, a apuração do lucro fiscal é única, abrangendo tanto os resultados obtidos no Brasil, quanto os lucros auferidos pelas controladas no exterior. Assim, não admite a Lei a fórmula pretendida pela Impugnante de adição na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do lucro no exterior apenas após a dedução do imposto de renda pago no exterior, sendo certo que a IN RFB nº 1.520, de 2014, ao regulamentar a matéria, ateu-se estritamente aos comandos legais.

A compensação dos lucros no exterior com prejuízos fiscais, reclamada pela Impugnante, decorre, portanto, desta determinação legal de que o Lucro Real corresponde ao resultado da adição dos lucros no exterior ao lucro fiscal apurado nas operações realizadas no Brasil, que eventualmente pode ser negativo.

Em havendo apuração de prejuízo fiscal pela controladora no Brasil antes da inclusão dos lucros auferidos por controladas no exterior, o artigo 30 da IN RFB nº 1.520, de 2014, prevê, nos parágrafos a seguir, a possibilidade de compensação em anos-calendário subsequentes do imposto pago no exterior que não puder ser compensado no ano corrente:

§ 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.

§ 17. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no §

16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur. (g.n.)

Reitere-se que tais disposições devem ser interpretadas em consonância com as normas legais regulamentadas pela IN. Dessa forma, uma eventual compensação de saldos de imposto de renda pago no exterior somente poderá ocorrer em 31 de dezembro dos anos subsequentes e desde que tenham sido computados na apuração do Lucro Real lucros auferidos no exterior, conforme estabelecido em Lei, não havendo como se referendar o procedimento seguido pela contribuinte.

Ademais, adotar-se o entendimento da Impugnante de que os saldos de imposto de renda pago no exterior controlado na Parte B do e-Lalur poderia ser livremente compensado com os tributos apurados em períodos subsequentes significaria conferir-lhes uma natureza distinta da qual efetivamente se revestem, de imposto de renda pago no exterior. Além disso, que sentido faria limitar-se a compensação do imposto pago no exterior ao imposto apurado em 31 de dezembro, para no mês seguinte, liberá-lo para compensação com as estimativas do IRPJ e da CSLL de janeiro ou até mesmo com qualquer outro tributo por acabarem integrando os saldos negativos de IRPJ e de CSLL? Obviamente não pode ser este o conteúdo da norma.

E, como assinalado pelos Autores do feito, a questão foi levada à apreciação do CARF, que decidiu que a Impugnante não pode utilizar os saldos de imposto de renda no exterior para compensação de estimativas mensais em Acórdãos assim ementados:

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE.

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

Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compensação com eventuais débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. (Acórdãos CARF nº 1401-004.116, 1401-004.117, 1401-004.118 e 1401-004.119)

Embora os referidos julgados tenham sido exarados em processos que cuidavam da compensação de saldos negativos, incontestemente que a matéria discutida nos

presentes autos foi objeto daquelas decisões, como se percebe pela ementa acima reproduzida, como também pelos seguintes excertos dos Votos (os destaques constam dos originais):

III.2.b — Possibilidade de compensação de estimativas de IRPJ com saldo de IR pago no exterior em período anterior.

A leitura sistemática dos dispositivos legais permite compreender a mecânica da tributação dos lucros em bases universais positivado no direito tributário brasileiro.

Pode-se detalhar essa mecânica nos seguintes itens:

- os lucros são tributados em bases universais; - a tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior não pode ser inferior à tributação de lucros auferidos no Brasil (lucro real, 15% de IRPJ, 10% de adicional, 9% de CSLL); - o aproveitamento do IR pago no exterior serve para garantir duas situações básicas: (i) caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSLL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil); e (ii) se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo passível de devolução, no Brasil, o imposto pago no exterior.

A legislação de regência não permite, portanto, que qualquer crédito de IR pago no exterior forme saldo negativo de IRPJ e seja passível de restituição ou ressarcimento. Não é possível, conforme inteligência da legislação citada, a repetição no Brasil de imposto pago no exterior.

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

Como já exposto, a lei permite uma única forma de utilização para o IR pago no exterior, que é reduzir o IRPJ e a CSLL sobre o lucro real, na proporção dos lucros do exterior reconhecidos, com os limites e requisitos já apresentados.

Não há um outro uso legal para o IR pago no exterior.

A hipótese de apuração de um saldo controlado na Parte B do LALUR criada pela instrução normativa da Receita Federal traz a possibilidade de utilização deste saldo num momento futuro quando novamente houver a adição de lucros de coligadas e controladas no exterior às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, caso o IR pago no exterior no ano corrente seja insuficiente

para a compensação a que faria jus, dentro dos limites legais já mencionados.

De todo o exposto, considerando que os pagamentos de IR no exterior não são passíveis de restituição ou ressarcimento no Brasil, fora da possibilidade de compensação com IRPJ e CSLL devidos quando houver a adição de lucro do exterior, conclui-se pela impossibilidade desses montantes serem compensados com estimativas de IRPJ como pretende a recorrente.

Com respeito à Solução de Consulta Cosit nº 18, de 2021, mencionada pela Impugnante, de sua leitura verifica-se que a consulta formulada abrange situação distinta da examinada no vertente processo, como deixa claro o seu parágrafo 13:

13. A situação objeto da consulta diz respeito a receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente pela consultante, na condição de titular da totalidade desses valores. Como consequência da aplicação das regras supracitadas, o valor integral do imposto pago ou retido sobre tais receitas é admitido na metodologia estabelecida pela IN referida [IN SRF Nº 213, de 2002], para fins de compensação no País, obedecidos os limites assim definidos. (g.n.)

Conclui-se, portanto, que a Impugnante deixou de promover a devida extinção das estimativas de IRPJ e de CSLL apuradas nos meses de janeiro, novembro e dezembro de 2018, sujeitando-se à multa prevista no artigo 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996:

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

(...)

II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 82 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 22 desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Por fim, desnecessária a conversão do julgamento em diligência proposta pela defesa, por tratar o litígio tão somente de matéria de direito.

Ante o exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a impugnação, para MANTER o crédito tributário exigido.

Portanto, de acordo com a decisão recorrida, não é possível a compensação do imposto pago no exterior em períodos de apuração anteriores para quitação de estimativas do ano calendário corrente em razão de não haver previsão legal para esta forma de aproveitamento do citado imposto.

Traz como uma de suas fundamentações o fato que o IR pago no exterior não é uma forma de compensação prevista no o art 74 da Lei 9.430/96³, por não constituir “*crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB*”.

De fato, a compensação do IR pago no exterior tem a previsão estabelecida e regulada em outros diplomas legais, e não se constituem em créditos tributários administrados pela RFB e passíveis de compensação nos termos do art 74 da Lei 9.430/94. Isto porque são pagamentos realizados sob a égide de legislações estrangeiras, sem qualquer controle por parte da administração tributária brasileira.

Destaca-se que as compensações realizadas com os créditos a que se refere o art 74 da Lei 9.430/94, somente seria possível mediante a apresentação de declaração de compensação, nos termos do § 1º do citado artigo:

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

Fato que não ocorreu, nem poderia, pois não há previsão para compensação, mediante a entrega de declaração de compensação, de créditos tributários que não estejam fora da competência administrativa da RFB, como são os pagamentos feitos no exterior.

Outra fundamentação apontada pelo acórdão recorrido pela manutenção do auto de infração é o que está estabelecido no art 34 da Lei 8981/95⁴. De acordo com o citado artigo, somente é permitida a dedução do valor devido de estimativas o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente e 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.

³ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

⁴ Art. 34. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente (arts. 28 ou 29), 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. (Redação dada pela Lei ng 9.065, de 1995)

Contra este fundamento a recorrente alega que o citado artigo não enumera exaustivamente as deduções das estimativas, bem como “*não contém qualquer vedação a outras deduções ou compensações dispostas em outros dispositivos ou diplomas legais*”.

Afirma que outros dispositivos legais permitem a recorrente a adotar a quitação de estimativas por meio dos pagamentos do IR no exterior. Cita os comandos legais expressos nos artigos 26 da Lei 9.249/95, o art 21, parágrafo único da MP 2.158/01, este contém a previsão para dedução da CSLL, além do art. 87, § 4º da Lei 12.973/2014, todos eles abaixo transcritos, com os grifos deste Relator:

Lei 9.249/95

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. (...)

MP 2.158-35/01

Art. 21. (...)

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Lei 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.

Como se pode observar, pelos trechos da legislação acima destacados, que somente é possível a compensação do IR pago no exterior com o que foi devido de IR no Brasil e, caso ainda haja valores excedentes a compensar, é possível a compensação com a CSLL também devida no Brasil.

Destaca-se, inclusive o art 21 da MP 2.158-35/01, o qual permite a compensação de CSLL somente após o montante do imposto de renda e seu adicional ser compensado. Vale dizer que nenhuma outra forma de compensação do imposto pago no exterior com qualquer outro tributo exceto IR e seu adicional além da CSLL com os valores remanescentes.

Não há de se confundir as estimativas com imposto de renda a que alude os artigos acima citados, como pretende a recorrente. As estimativas são meras antecipações do imposto ou contribuição devidos ao final do ano calendário, conforme estabelece o art 37, § 3º, alínea 'd' da Lei 8.981/95⁵. Ao contrário dos créditos tributários, que somente são constituídos por meio de lançamento, nos termos do art. 142 do CTN⁶.

Neste diapasão, a PGFN estabeleceu este mesmo entendimento, afirmando que as estimativas não têm natureza de tributo, conforme se pode abstrair do trecho abaixo destacado do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011:

28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por *estimativa* não se qualificam como *crédito tributário*, mas como mera antecipação do pagamento deste.

(...)

31. *Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto.*

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da *antecipação* mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

9

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de *certeza e liquidez* das referidas antecipações.

Muito embora o referido parecer tratar de consulta feita pela RFB sobre a possibilidade de cobrança de estimativas declaradas em Dcomp, é notória a distinção feita pela PGFN entre as antecipações pagas mensalmente e os créditos tributários apurados ao final do ano calendário.

⁵ Art. 37. (...)

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.

⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Neste sentido, não há o que se falar em estimativas como crédito tributário, suscetível a cobrança pela Fazenda Pública, tampouco sujeita a compensação com crédito de IR pago no exterior.

Neste sentido, entendo não proceder a conclusão do parecer trazido aos autos pela recorrente do I. Prof. Sérgio André, que trouxe a seguinte afirmação, com os grifos deste Relator:

a. Débitos de antecipações mensais de IRPJ e CSLL podem ser entendidos como IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes para fins desta compensação?

Não há nenhum dispositivo na legislação brasileira que estabeleça que débitos decorrentes de antecipações mensais por estimativa não possam ser quitados com os créditos controlados na Parte B do LALUR e do LACS. Portanto, sim, tais débitos –das estimativas – podem ser entendidos como IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes e, portanto, podem ser compensados com os créditos em questão.

Conforme já amplamente já demonstrado, não se confunde estimativas, que são meras antecipações do que é apurado ao final do período de apuração, com os tributos devidos no momento de seu efetivo lançamento.

Desta forma, a legislação que rege a matéria estabelece que somente são compensáveis com o IR pago no exterior o IR e CSLL apurados no Brasil ao final do período de apuração, pois somente estes têm natureza de tributo.

Observa-se que da mesma forma que estabelece o comando legal a RFB, ao regular a matéria também estabeleceu nos art 25 e 30 da IN 1.520/2014 que apenas é possível a dedução dos tributos pagos no exterior com o tributo devido no Brasil, com a possibilidade de compensar nos anos calendários subsequentes quando houver apuração de prejuízo no respectivo ano calendário:

Art. 25. 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 do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

(...)

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.
(...)

§ 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes. (grifos deste Relator.)

Portanto a recorrente não logrou êxito em comprovar que existe qualquer outra determinação legal que permita a dedução das antecipações mensais a título de estimativas além daquelas previstas nos art 34 da Lei 8.981/95, que não inclui os pagamentos de IR feitos no exterior.

Vale dizer também conforme bem destacado pelo Acórdão recorrido que este tema já foi apreciado por este tribunal administrativo, na sistemática dos recursos repetitivos, com relação a análise do direito creditório de saldo negativo de IRPJ e CSLL dos anos calendários de 2015 e 2016 requeridos pela recorrente. Neles foi prolatada a seguinte ementa:

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE.

O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL apagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo. (Acórdãos nº 1401-004.116, 1401-004.117, 1401-004.118 e 1401-004.119).

Desta forma, tendo em vista a impossibilidade de compensação do IR pago no exterior em anos calendário anteriores com estimativa devida em anos subsequentes, restou comprovada a ausência de pagamento das estimativas IRPJ e CSLL referente aos meses de janeiro e dezembro de 2018.

Correta, portanto, a aplicação da multa prevista no art. 44, Inciso II, alínea 'b', da Lei 9.430/96⁷

Sendo assim, voto por conhecer o recurso voluntário para i) afastar as preliminares de nulidade do Acórdão recorrido; e ii) no mérito, não dar provimento ao recurso voluntário, mantendo o crédito tributário lançado em sua integralidade.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda

DECLARAÇÃO DE VOTO

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

(...)

II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 22 desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

Em que pese o brilhantismo do voto do ilustre relator, tenho opinião diferente.

O auto de infração foi lavrado para cobrar multa isolada de 50% aplicada nos termos do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, em função da suposta falta de pagamento das antecipações mensais de IRPJ e CSLL, sendo que a Recorrente pagou referidas antecipações com créditos de tributos pagos no exterior a título de Imposto de Renda.

Sendo mais específico, o contribuinte compensou os valores de IRPJ e CSLL devidos com saldos de imposto de renda pago no exterior acumulados de períodos anteriores, nos termos em que autorizada pela Instrução Normativa RFB 1.520/2014 e pela respectiva legislação de regência.

Referidos saldos referem-se a valores de IR no exterior pagos em anos-calendários anteriores, nos quais a Recorrente apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no Brasil antes e/ou depois da adição de lucros no exterior.

Nesse cenário, ao permanecer o entendimento da fiscalização corre-se o risco de consolidar a negativo de um direito do contribuinte fazendo com que os valores de IR no exterior, incidentes sobre os lucros do exterior, sejam tributados duas vezes (no exterior e no Brasil).

No presente caso, esses créditos não puderam ser integralmente utilizados nos próprios períodos e foram, desta forma, registrados e controlados na Parte B do LALUR e do LACS, nos termos em que autoriza a legislação federal (IN 1.520/14, art. 30, §§14 e ss.).

No entanto, a Fiscalização entende que tal compensação seria proibida quando utilizada para fins de quitação de antecipações mensais.

De uma maneira geral a fiscalização tenta evitar que “lucros fabricados” fora do Brasil sejam utilizados para quitar antecipações mensais e mais, defende ainda que as antecipações mensais não são tributos passíveis de compensação com créditos originários do exterior.

Todavia, se o contribuinte realizou atividades no exterior, lucrou, e lá pagou Imposto de Renda, não podendo ter seu direito vedado de utilizar referido pagamento no exterior para quitar tributos no Brasil, mesmo que esse pagamento seja direcionado para quitar estimativas.

Ora, no presente caso, o registro em Parte B do imposto de renda pago no exterior que não pode ser utilizado no Brasil decorre do fato de a contribuinte ter apurado prejuízos fiscais antes da adição de lucros no exterior.

Ou seja, o registro de valores de imposto de renda pago no exterior em Parte B “compensa” o fato de os créditos de prejuízo fiscal a que a Contribuinte faria jus em 2014, 2015 e 2016 terem sido consumidos para quitação do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros no exterior adicionados.

Uma vez que os prejuízos locais, que seriam utilizados para compensar o IRPJ e a CSLL sobre resultados gerados no Brasil foram utilizados para compensar o IRPJ e a CSLL devidos sobre os lucros do exterior, a legislação autorizou o uso do crédito de imposto pago fora do país para compensar o IRPJ e a CSLL sobre resultados brasileiros.

Por outro lado, não há lei brasileira que proíba que débitos decorrentes de antecipações mensais por estimativa não possam ser quitados com os créditos controlados na Parte B do LALUR e do LACS. Portanto, sim, tais débitos –das estimativas – podem ser entendidos como IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes e, portanto, podem ser compensados com os créditos em questão.

Isto porque a legislação da tributação em bases universais no Brasil permite o acúmulo de créditos de IR no exterior em que, por já terem sido “testados” em função dos limites de compensação no período em que foram escriturados/adicionados, não estão sujeitos a novos testes em períodos subsequentes e podem ser compensados quando houver débitos de IRPJ e CSLL a compensar, ainda que estes débitos não digam respeito a novas adições de lucros no exterior.

De fato, as compensações são permitidas, pois a possibilidade de utilização de valores de IR no exterior de períodos anteriores para a compensação de débitos de IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes encontra respaldo nos artigos 26 da Lei 9.249/95, da Lei 12.973/14 e 25/30 da IN 1.520/14.

Apesar de reconhecer “a possibilidade de compensação em anos-calendários subsequentes do imposto pago no exterior que não puder ser compensado no ano corrente”, a fiscalização não reconheceu como o procedimento adotado pela Recorrente para quitar as estimativas mensais sob a justificativa de que o art. 34 da Lei 8.981/1995 determinaria que as deduções admissíveis no pagamento de débitos de estimativa estão limitadas às receitas que integram a base de cálculo correspondente.

Entendeu também a fiscalização que a compensação de IR no exterior não é regulada pelo artigo 74 da Lei 9.430/96, já que o direito creditório em questão não seria passível de restituição.

E ainda, segundo a fiscalização, a possibilidade de aproveitamento do crédito de imposto de renda pago no exterior em períodos subsequentes somente é cabível quando houver adições de lucros no exterior, o que ocorre apenas em 31 de dezembro.

No entanto, o presente caso não se trata de pedido de restituição de imposto pago no exterior contra valores que seriam devidos no Brasil. Não se trata de procedimento que visa a formação de saldos negativos “artificialmente” e sim um procedimento realizado no limite da legislação brasileira.

Ora, a Lei 9.249/95 formalizou o princípio da universalidade, pelo qual o IRPJ e a CSLL, passaram a incidir também sobre rendimentos ou lucros auferidos pelo contribuinte

brasileiro fora dos limites territoriais do país – estabeleceu-se a *tributação em bases universais - TBU* para as pessoas jurídicas:

Lei 9.249/95

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

MP 2.158-35/01

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Por sua vez a Lei 12.973/14 introduziu no sistema tributação específica dos lucros de empresas no exterior controladas por contribuintes brasileiros:

Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. (...)

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. (...)

Ora, se o Brasil deseja tributar o ganho auferido fora do Brasil, existe uma probabilidade real de ocorrer dois pagamentos sobre o mesmo fato (Lucro).

Para evitar essa tributação dupla o Legislador brasileiro adotou o método do crédito ordinário, no qual do montante de imposto pago sobre os lucros trazidos no exterior pode ser compensado com o IRPJ (e a CSLL) até o valor do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil. Veja-se, nesse sentido, o art. 26 e § 1º da Lei 9.249/95 e o parágrafo único do art. 21 da MP 2.158-35/01:

Lei 9.249/95:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. (...)

MP 2.158-35/01

Art. 21. (...)

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da

adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

A Lei 12.973/2014 também trata da adoção do método do crédito ordinário no art. 87:

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.

Desta maneira, no presente caso, estamos diante de aplicação do método do crédito em situações de prejuízo fiscal.

As disposições legais acima transcritas, foram normatizadas nos artigos 394-396 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – , sendo que a adoção do método do crédito por imputação ordinária consta expressamente no art. 395 do RIR de 1999.

As Instruções Normativas 213/2002 e 1.520/14 também tratam do tema. Os detalhes da implementação do método do crédito ordinário, constam nos artigos 14 e 15 da IN 213/02 e nos artigos 25 a 31 da IN 1.520/14, que também tratam da questão de ocorrência de prejuízos antes da adição dos lucros no exterior.

Ao analisar a legislação acima mencionada, chega-se à conclusão de que não há no Brasil a separação de resultados nacionais e resultados no exterior.

Ora, o §1º do art. 30 da IN 1.520/144 estabelece que podem ser considerados créditos de IR no exterior **qualquer tributo que incida sobre os lucros das controladas no exterior**, enquanto o §7º estabelece que **somente podem ser considerados créditos de IR no exterior valores que tenham sido efetivamente quitados**, não sendo admitido crédito de valores decorrentes de benefícios fiscais:

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

§ 1º Para efeitos da dedução, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens.

O §5º dispõe que **os créditos de IR no exterior devem ser proporcionais ao lucro tributado no Brasil**, o que significa que se o contribuinte brasileiro detém 70% de participação em controlada no exterior, deve oferecer à tributação no Brasil 70% do lucro total desta controlada e pode utilizar os valores de tributos pagos sobre o lucro da controlada nesta exata proporção (70%).

§ 5º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§8º dispõe sobre a regra da imputação ordinária segundo a qual os créditos de IR no exterior não podem exceder os valores de IRPJ (incluindo o adicional) e da CSLL devidos no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior.

§ 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

Nos §§9º consta a forma pela qual o limite previsto no §8º deveria ser calculado:

§9º. Para efeito do disposto no §8º, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada, direta ou indireta, ou coligada que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.

§10. Efetuados os cálculos na forma do § 9º, o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º.

§11. Para fins do disposto nos §§ 9º e 10, o cálculo do valor do tributo pago no exterior passível de dedução deve ser efetuado antes da compensação de prejuízo fiscal acumulado no Brasil relativo a anos-calendário anteriores. (...)

Portanto, as normas acima demonstram a opção do legislador por estabelecer uma ordem de preferência: **primeiro** os lucros no exterior devem ser adicionados aos prejuízos fiscais apurados no Brasil; **depois** o contribuinte poderá compensar o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil com os créditos de IR no exterior.

Ato contínuo, os §§14 a 19 do art. 30 da IN 1.520/14 dispõem que a parcela dos créditos de IR no exterior que não pôde ser utilizada em função da consumo de prejuízos fiscais antes ou depois da adição de lucros no exterior pode ser registrada na Parte B do Lalur, para compensação com IRPJ e adicional, ou CSLL devidos em períodos subsequentes:

§ 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário,

não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela

alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.

§ 17. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

Destarte, a problemática de afastamento de dupla tributação da renda (no casos de apuração de prejuízos fiscais antes ou depois da adição de lucros no exterior) é solucionada quando o contribuinte compensa os créditos de IR no exterior acumulados em Parte B com débitos de IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes, independentemente de novas adições.

Consequentemente, a legislação autoriza que a parcela do crédito de IR no exterior que não puder ser utilizada no respectivo período em função da compensação de prejuízos fiscais apurados antes da adição de lucros no exterior, pode ser registrada e controlada em Parte B para compensação com valores de IRPJ e CSLL devidos em períodos subsequentes.

Ocorre que a decisão da DRJ e o ilustre relator concordaram com a Fiscalização para defender que a Recorrente não poderia utilizar créditos de IR no exterior escriturados em Parte B para compensar antecipações mensais de IRPJ e CSLL devidas em períodos subsequentes.

Com todo respeito a o entendimento, deve-se antes manifestar que não foi apontada qualquer infração com relação ao créditos do exterior. O crédito é válido, mas não pode ser utilizada para quitar estimativa, o que, no meu entendimento não se justifica, porque não há norma que proíba a utilização do crédito que constava na parte B do Labur por não pode ser sido utilizada antes. Não há.

Por outro lado, o §19 do art. 30 da IN 1.520/14, o §20 do art. 14 da IN 213/200, **não estabelecem qualquer diferenciação entre o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil – seja por antecipação, seja por ocasião do final do ano-calendário.**

De fato, tanto os valores apurados ao fim do período quanto os apurados por antecipação mensal correspondem a valores devidos de IRPJ e CSLL nos anos calendários subsequentes ao registro do crédito de IR no exterior em Parte B.

Portanto, proibir a compensação no presente caso significa admitir que as antecipações mensais não correspondem a antecipação de pagamento de tributos, o que, com todo respeito, não posso concordar. Acredito que grande parte da doutrina, se não 100% dela, também não concorda. Nesse sentido, a Recorrente juntou aos autos parecer com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho nesse sentido.

Ora, nos termos dos artigos 2º combinado com artigo 6º da Lei 9.430/9611, as antecipações mensais de IRPJ e CSLL são definidas como tributos devidos:

*Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês**, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto- Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (...)*

*Art. 6º. **O imposto devido, apurado na forma do art. 2º**, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. (...)*

Portanto, com todo respeito, é nítido o caráter de “tributo devido” das antecipações mensais de IRPJ e CSLL.

Destarte, as antecipações mensais de IRPJ e CSLL se qualificam como valores de IRPJ e CSLL devidos pela pessoa jurídica em anos-calendários subsequentes, cuja compensação com créditos de IR no exterior é admitida pelo §19 do art. 30 da IN 1.520/14 e §20 do art. 14 da IN 213/02.

Consequentemente, entendo que deve ser admitida a compensação de créditos de IR no exterior escriturados em Parte B com *valores de IRPJ e CSLL devidos em anos-calendário subsequentes*, sendo certo que antecipações mensais de IRPJ e CSLL (apuradas sobre a receita bruta ou sobre balancetes) correspondem a *valores de IRPJ e CSLL devidos em anos-calendário subsequentes*.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni