



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13850.720178/2015-04
ACÓRDÃO	1301-007.816 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	EMBRAER S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR.
NORMAS DE TRIBUTAÇÃO.

Na apuração do IRPJ é compensável o imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital disponibilizados à controladora no Brasil, desde que atendidos os seguintes requisitos legais: (i) adição ao lucro real do lucro/rendimento/ganho de capital auferido no exterior; (ii) observância do limite do imposto incidente no Brasil na compensação do imposto sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital; (iii) comprovação do recolhimento, com tradução juramentada, em documento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto for devido, ficando dispensado tal reconhecimento quando restar comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

LIMITE DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO.
LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Considerando que o imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real é compensável até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital, proporcionalmente ao total do imposto de renda devido pela pessoa jurídica no Brasil, e tendo em vista que o imposto de renda no Brasil é apurado com base no lucro real, assim entendido o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, conforme previsto no artigo 247 do RIR de 1999, o limite do valor passível

de compensação deve ser apurado com base no lucro real após a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

LIMITE DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO. CÁLCULO DO LIMITE.

O limite do imposto pago no exterior, passível de compensação, corresponde ao menor dentre os seguintes valores: (i) o valor do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada, bem assim aos rendimentos e ganhos de capital, que foram computados na determinação do lucro real; (ii) a diferença positiva entre os valores do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por cada filial, sucursal, controlada ou coligada.

IMPOSTO PAGO OU RETIDO NO EXTERIOR NÃO DEDUZIDO NO PERÍODO DE RECONHECIMENTO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. CONTROLE NA PARTE B DO LALUR PARA DEDUÇÃO EM ANO-CALENDÁRIO POSTERIOR.

O art. 14, em específico, os §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213, de 2002, é claro no sentido de que o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado (leia-se, deduzido) com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, desde que devidamente controlados na Parte B do Lalur.

A legislação que versa sobre a tributação das rendas obtidas e a compensação do imposto pago no exterior assegura que o eventual excesso de imposto que não puder ser compensado no respectivo ano-calendário, por ausência ou insuficiência de lucro real, poderá ser deduzido do imposto devido em anos-calendário posteriores. Esse aproveitamento em anos posteriores está condicionado ao controle dessas parcelas na Parte B do Lalur. Essa dedução não está condicionada a acréscimo de nova parcela de lucro auferido no exterior, visto que essa parcela deve ser adicionada no momento em que apurado ou que for disponibilizado (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, conforme interpretação do STF na ADIN nº 2.588).

A utilização do imposto pago ou retido no exterior em anos anteriores e controlado na Parte B do Lalur pode ser utilizado apenas para dedução do imposto devido ao final do período de apuração, conforme art. 26, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995, logo, tais parcelas não podem ser utilizadas para fins

de extinção das estimativas, em razão do seu caráter precário em face da apuração definitiva do imposto devido.

Em razão dessa limitação legal, tais valores não são passíveis de restituição e, portanto, não podem ser quantitativamente responsáveis pelo montante do saldo negativo, que deve ser formado por outras parcelas extintivas ocorridas no País. A impossibilidade de o imposto pago ou retido no exterior sem considerar o limite do imposto devido decorre das regras que norteiam a legislação de Tributação em Bases Universais (TBU), que não podem redundar na hipótese de um País ser obrigado a restituir imposto pago em outra jurisdição.

IMPOSTO PAGO OU RETIDO NO EXTERIOR NÃO DEDUZIDO NO PERÍODO DE RECONHECIMENTO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. CONTROLE NA PARTE B DO LALUR PARA DEDUÇÃO EM ANO-CALENDÁRIO POSTERIOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPERVENIENTE. DEDUÇÃO DE OFÍCIO. OBRIGATORIEDADE.

As regras de compensação (leia-se, dedução) do imposto pago ou retido no exterior em períodos anteriores e controlados na Parte B do Lalur, autorizam a utilização dessas parcelas na apuração do imposto devido. No caso de lançamento de ofício, deve a Autoridade Fiscal, da mesma forma que ocorre como o saldo de prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da CSLL, compensar de ofício eventual saldo de imposto pago no exterior e controlado na Parte B do Lalur.

ESTIMATIVAS COMPENSADAS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. POSSIBILIDADE.

As estimativas compensadas, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, devem ser consideradas no cômputo do saldo negativo, Súmula CARF nº 177.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108).

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO PREJUÍZO FISCAL EM TERCEIRO PROCESSO. DESNECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO PARA JULGAMENTO EM RAZÃO DA GLOSA DE PREJUÍZO.

O art. 47 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, define as hipóteses de vinculação entre processos, seja por conexão, quando há prova de que os fatos que ensejaram terceiro lançamento guardam relação com as infrações do processo sob análise; seja por decorrência, quando o processo decorre de procedimento fiscal comum a outro processo; ou reflexo, quando se está diante de processos formalizados com os mesmos elementos de prova.

Nos casos de compensação de ofício de prejuízo fiscal e da BCNCSLL não se faz necessário o sobrestamento do julgamento, pois, ainda que sobrevenha decisão integralmente favorável à Recorrente no terceiro processo (onde se processou a compensação de ofício), o saldo de prejuízo fiscal ou BCNCSLL será restabelecido e, inclusive, poderá ser objeto de compensação futura, visto que os art. 15 e art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, excluíram a limitação temporal para compensação desse ativo fiscal. Não se está, portanto, cerceando o sujeito passivo de, nessa hipótese, fazer jus à compensação ao saldo que porventura se mostre indevidamente compensado.

O procedimento de lançamento (art. 142 do CTN) se aplica à época em que constituído, se no momento da constituição do lançamento, o saldo de prejuízos fiscais havia sido sensibilizado em razão de lançamento de ofício anterior, é novo saldo disponível que deve ser considerado para fins de compensação

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

RECURSO DE OFÍCIO. NOVO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Aplica-se o limite de alçada vigente na data de apreciação em segunda instância para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, ainda que na data de prolação da decisão de primeira instância o valor da exoneração tornava obrigatória sua interposição (Súmula CARF nº 103).

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não se vislumbra hipóteses de nulidade, prevista no art. 59 do PAF, quando o Relatório Fiscal e os respectivos os anexos que instruem o Auto de Infração, permitem a compreensão plena das infrações imputadas, de tal

forma que é possível a apresentação de impugnação e recurso voluntário de forma detalhada e extremamente abrangente sobre todos os aspectos que envolvem a exigência fiscal.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste vício por inovação de critério jurídico e, por consequência, preterição do direito de defesa quando a autoridade julgadora de primeira instância aprofunda na análise sobre as condições para aproveitamento do imposto pago ou retido no exterior, que foram objeto de glosa pela autoridade responsável pelo lançamento, em especial, quando se está a verificar as condições previstas no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, que condiciona a compensação à incidência do imposto de renda no Brasil sobre os respectivos lucros, rendimentos e ganhos de capital.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

O fato de o sujeito passivo ter uma maior predileção para desenvolver uma extensa argumentação, não considerados como relevantes pela autoridade julgadora não são causa de nulidade. Ver cada um de seus argumentos abordados, em uma relação direta de argumento e motivação da decisão, nada mais é que um ato de vontade do signatário da reclamação administrativa, mas que, todavia, não se configura como requisito de validade do ato decisório.

O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando essa atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, e inexistente as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, por rejeitar as preliminares e, no mérito, em lhe dar provimento, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra decisão da DRJ Curitiba, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo ao ano-calendário 2012, no valor de R\$ 55.692.340,41.

2. Originalmente destinada a verificar a existência de saldo negativo no AC 2012, no valor de R\$ 26.682.637,45, DCOMP nº 01462.53135.201213.1.3.02-3411 (fls. 80-88), durante o procedimento de análise, a Fiscalização identificou duas infrações, que transformaram o saldo negativo e imposto devido no valor de R\$ 27.367.876,84 no AC 2012 e valores não tributados no AC 2011 (fls. 2.189/2.265).

2.1. A primeira relativa a compensação indevida de prejuízo fiscal em montante superior ao saldo disponível e evidenciado no Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (Sapli), no montante de R\$ 874.566,27 no AC 2011 (R\$ 3.295.740,79 - R\$ 4.170.307,06, fls. 2.155/2.163) e de R\$ 19.672.543,46 no AC 2012.

2.2. A segunda infração se refere a glosas na formação do saldo negativo do IRPJ, AC 2012, correspondentes as seguintes parcelas:

1) Glosa da Estimativa de março de 2012, no valor de R\$ 43.790.912,97, cujas parcelas de R\$ 36.021.762,48 e R\$ 7.769.150,49 foram compensadas com saldo do imposto pago no exterior em 2010 e 2011 (saldo de R\$ 44.339.961,52 controlado na Parte “B” do Lalur) e com o saldo do imposto de renda retido no exterior em 2010 e 2011, respectivamente;

2) Glosa da parcela de R\$ 635.629,57 da estimativa de dezembro de 2012 compensada com o imposto pago no exterior pela Embraer Aviation Europe (França) em 2012; a contribuinte apurou o valor compensável de R\$ 33.269.797,75 mediante aplicação da alíquota de 15% de IRPJ e adicional sobre o lucro de R\$ 133.079.191,01;

3) Glosa da parcela de R\$ 677.827,12 da estimativa de dezembro, de 2012 compensada com o imposto retido no exterior no ano-calendário de 2012 (R\$ 1.253.830,49), pois a Autoridade Fiscal considerou passíveis de compensação os valores de R\$ 552.461,72 e R\$ 23.541,65 apurados mediante aplicação da alíquota de 15% de imposto de renda sobre os valores contabilizados das receitas com juros (R\$ 3.683.078,12) e com venda de serviços (R\$ 156.944,36);

4) Glosa da parcela de R\$ 946.643,72 do débito de estimativa do mês de junho de 2012, cuja compensação declarada no PER/DCOMP nº 00052.57000.251012.1.3.17-8030, com utilização do crédito objeto de pedido de ressarcimento nº 14094.76116.160712.1.1.17-2876, não foi homologada pela DRF/São José dos Campos por insuficiência do crédito indicado (Reintegra), nos autos do processo nº 13884.905622/2012-11;

5) Diferença de R\$ 12.333.454,42 de lucros auferidos por controladas no exterior adicionados a menor ao lucro real do ano-calendário de 2012; a contribuinte adicionou ao Lalur o valor de R\$ 173.879.745,63 de lucros disponibilizados no exterior, mas a Autoridade Fiscal apurou lucros no montante de R\$ 186.213.200,05;

6) Ainda, que a glosa da compensação de R\$ 19.672.543,46 de prejuízos fiscais de períodos anteriores no AC 2012, conforme Sapli, porquanto o saldo compensável anteriormente disponível foi absorvido pelas infrações tratadas nos PAF nº 16561.720116/2014-57 (ajuste dos preços de transferência do ano-calendário de 2009) e 13850.720263/2014-83 (lucros no exterior adicionados a menor ao lucro real do ano-calendário de 2010).

3. Em impugnação (fls. 2.488/2.619), o sujeito passivo alegou em preliminar a nulidade do lançamento por estar repleto de alegações desconexas, fundadas em transcrições

legislativas e fáticas descoordenadas; que o julgamento deveria ser sobrestado até fosse proferida decisão no PAF nº 13884.905622/2012-11, relativo à compensação da estimativa de junho de 2012 por meio do PER/DCOMP nº 00052.57000.251012.1.3.17-8030; quanto ao mérito, que houve inúmeros equívocos da autoridade fiscal ao apurar a diferença de R\$ 12.333.454,42; que o valor do prejuízo fiscal de R\$ 19.672.543,56, imputado proporcionalmente no imposto compensado no AC 2012, está incorreto e que a Fiscalização teria apurado a compensação de forma individualizada; que deve ser deduzido o imposto pago no exterior nos AC 2010, 2011 e 2012, na apuração das estimativas do IRPJ de março (R\$ 43.790.912,97) e dezembro (R\$ 34.523.628,24) e que a Fiscalização errou ao calcular os valores compensáveis; que improcede a acusação de compensação a maior; que improcedem os ajustes do saldo negativo e que deve ser efetuada recomposição dos valores declarados, por fim, que é ilegal a cobrança de juros sobre a multa.

4. A DRJ deu parcial provimento à impugnação (fls. 2.732/2.789). Afastou a alegação de nulidade e o pedido de sobrestamento. Quanto ao mérito, com relação às estimativas de março e dezembro de 2012, das parcelas informadas como pagas no exterior, no valor de R\$ 36.021.762,48 relativo a março de 2012 e de R\$ 33.269.797,75 (que é parte do pagamento de R\$ 67.771.468,16 pago pela Embraer Aviation Europe), confirmou o valor de R\$ 33.269.797,75 e não acatou o pagamento de R\$ 36.021.762,48; por sua vez, quanto ao imposto retido no exterior, R\$ 7.769.150,49 referente aos AC 2010 e 2011 e R\$ 1.253.830,48, AC 2012, a autoridade julgadora acatou a compensação de R\$ 944.311,18 para o AC 2012 e não acolheu a os demais valores. Com relação à diferença de R\$ 12.333.454,42, referente a lucros auferidos no exterior por controladas, em razão de erro na quantificação desses valores, a DRJ cancelou essa exigência. Com relação a parte da estimativa de junho de 2012 compensada via DCOMP nº 00052.57000.251012.1.3.17-8030, no valor de R\$ 946.643,72, entendeu como ilíquida para fins de extinção do crédito. Sobre a compensação indevida de prejuízos (R\$ 874.566,27, AC 2011, e R\$ 19.672.543,46, AC 2012), que o saldo de prejuízos haviam sido absorvidos pelas autuações tratadas nos PAF nº 16561.720116/2014-57 (R\$ 50.472.907,88), que versa sobre ajuste de preço de transferência AC2009, e 13850.720263/2014-83 (R\$ 15.188.214,94), referente a não adição de lucros no exterior no AC2010, na qual foi absorvida a parcela de prejuízos fiscais de R\$ 4.556.464,49 .no PAF nº 13884.721004/2013-00, destacou ainda a autoridade julgadora que em relação a essa última autuação, não houve impugnação e, portanto, definitivo o lançamento com a revelia do sujeito passivo. Como resultado, entendeu a DRJ por manter a redução do saldo negativo do AC 2011 em

R\$ 43.518.806,92 (originalmente de R\$ 43.737.448,49) e por reduzir a exigência do AC 2012 para R\$ 23.280.757,85 (lançamento de ofício apurou R\$ 27.367.876,84 e o contribuinte um saldo negativo na DIPJ e R\$ 26.682.637,45). A referida decisão restou materializada com a seguinte ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há como se acatar o pedido de sobrestamento do processo em face do princípio da oficialidade, que, partindo da missão constitucional do Poder Executivo de apreciar a legalidade dos atos de seus agentes, obriga a Administração a impulsionar o processo até sua conclusão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR.
NORMAS DE TRIBUTAÇÃO.

Na apuração do IRPJ é compensável o imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital disponibilizados à controladora no Brasil, desde que atendidos os seguintes requisitos legais: (i) adição ao lucro real do lucro/rendimento/ganho de capital auferido no exterior; (ii) observância do limite do imposto incidente no Brasil na compensação do imposto sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital; (iii) comprovação do recolhimento, com tradução juramentada, em documento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto for devido, ficando dispensado tal reconhecimento quando restar comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital

prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

LIMITE DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO. LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Considerando que o imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real é compensável até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital, proporcionalmente ao total do imposto de renda devido pela pessoa jurídica no Brasil, e tendo em vista que o imposto de renda no Brasil é apurado com base no lucro real, assim entendido o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, conforme previsto no artigo 247 do RIR de 1999, o limite do valor passível de compensação deve ser apurado com base no lucro real após a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

LIMITE DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO. CÁLCULO DO LIMITE.

O limite do imposto pago no exterior, passível de compensação, corresponde ao menor dentre os seguintes valores: (i) o valor do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada, bem assim aos rendimentos e ganhos de capital, que foram computados na determinação do lucro real; (ii) a diferença positiva entre os valores do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por cada filial, sucursal, controlada ou coligada.

IMPOSTO RETIDO NO EXTERIOR. RECEITA DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EFETUADA DIRETAMENTE.

Pode ser compensado, com o imposto de renda devido no Brasil, o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante dos serviços prestados diretamente pela contribuinte, desde que tais receitas estejam computadas no seu resultado tributável, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre referidas receitas de prestação de serviços.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A legislação brasileira relativa à tributação em bases universais não contraria os acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo governo brasileiro, porquanto permite, na apuração do IRPJ, a compensação do imposto pago no exterior sobre o lucro disponibilizado pelas controladas domiciliadas em países partícipes do acordo, observados os requisitos estabelecidos no regramento da matéria, de modo que fica eliminada a hipótese de dupla tributação; ademais, a norma interna de tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior incide sobre o contribuinte brasileiro, pois não estão sendo tributados os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas apenas os correspondentes lucros auferidos pelos sócios brasileiros.

LUCROS NO EXTERIOR. VALOR A SER ADICIONADO AO LUCRO REAL. VALORES ANTES DE DESCONTADO O TRIBUTO PAGO NO PAÍS DE ORIGEM.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem, devem ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS EM VALOR SUPERIOR AO DO SALDO COMPENSÁVEL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores em valor superior ao do saldo existente, cujo valor foi absorvido pelo valor tributável apurado em procedimentos fiscais anteriores.

ESTIMATIVA CUJA COMPENSAÇÃO NÃO FOI HOMOLOGADA EM PROCESSO ANTERIOR.

É parcela inválida de composição do crédito a estimativa de IRPJ cuja compensação não foi homologada em processo anterior.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 2.801/2.902), a Autuada repisa as arguições trazidas na impugnação, e em **preliminar** pugna pela nulidade do lançamento por estar repleto de alegações

desconexas, fundadas em transcrições legislativas e fáticas descoordenadas; nulidade da r. decisão inovou nos argumentos que fundamentaram o lançamento fiscal em relação a (i) glosa dos créditos utilizados para compensação da estimativa de março de 2012 e (ii) glosa de compensação de prejuízos fiscais; que a r. decisão não apreciou todos os argumentos aduzidos na impugnação, que na sua ótica possuem “fundamental importância”, a saber item 5.1. (Possibilidade de Compensação do Imposto com Débitos de IRPJ (e CSSL) Independentemente do Momento de Apuração dos Lucros Tributados – Ilegalidade da Interpretação dada pelo Sr. Agente Fiscal ao Artigo 14, Parágrafos 15 a 20 da Instrução Normativa SRF nº 213/02), 5.2. (*ad argumentandum* – Aplicação da Sistemática de Compensação de Prejuízo Fiscal), 5.3. (*ad argumentandum* – Erro na Apuração do Limite do Valor Passível de Compensação no Ano de 2012 Referente a Imposto Pago em Anos Anteriores), 5.4. (*ad argumentandum* – Ilegalidade da Limitação de 02 Anos para Compensação e Postergação do Pagamento), 6. (Legitimidade de Utilização Integral do IR/Fonte Pago no Exterior), 6.1. (Inexistência de Limite Temporal para a Compensação do IR/Fonte dos Anos Anteriores – Suposta Decadência do Saldo de 2010 no Ano de 2012), 9. (Conclusão: Improcedência da Suposta Compensação a Maior de Prejuízos Fiscais Conforme SAPLI – Nulidade – Falta de Fundamentação) e 11. (Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa). Com relação ao **mérito**, que a compensação relativa à estimativa de junho de 2012, no valor de R\$ 946.643,72, está devidamente declarada em DCOMP, formalizada dois meses antes da formalização do presente lançamento, e controlada no PAF nº 13884.905622/2012-11, devendo ser observado a Solução de Consulta nº 18, de 2006; que é possível compensar o imposto pago no exterior de períodos anteriores no caso de ausência de base de cálculo positiva após a adição e, por isso, improcede a glosa de R\$ 7.769.150,49 referente aos créditos utilizados para a compensação da estimativa de março de 2012; que é legítima a utilização do imposto retido no exterior, utilizado nas estimativas de março e dezembro de 2012, no valor de R\$ 7.769.150,49 de imposto retido nos AC 2010 e 2011 pelas controladas Embraer Aircraft Holding, Embraer CAE Trading Services Ltd., Embraer Spain Holding e Harbin Embraer Aircraft Industry Co e pelo Ministério de Defesa do Equador, conforme planilha de IRRF s/ Juros Recebidos do Exterior e R\$ 1.253.830,48 exterior no AC 2012 pelas controladas Embraer Aircraft Holding (R\$ 1.166.469,42), Embraer Spain Holding (R\$ 85.086,90) e Harbin Embraer Aircraft Industry Co. (R\$ 2.274,16); que é equivocada a manutenção da glosa de R\$ 7.769.150,49 por inovação do critério jurídico; que não foram apreciados todos os argumentos apresentados na impugnação, anteriormente referidos; que a receita correspondente ao imposto

retido foi oferecida à tributação para demonstrar a legitimidade do crédito de R\$ 7.769.150,49, conforme documentos juntados (fls. 1.978 e 2016/2.019); que é equivocada a glosa de R\$ 309.519,31 referente a retenção no AC 2012, onde do valor total retido (R\$ 1.253.830,49) a DRJ reconheceu parte (R\$ 944.311,18) e que ao menos a retenção efetuada pela Embraer Spain Holding, no valor de R\$ 85.086,90, deve ser reconhecido adicionalmente; que houve erro na aplicação na alíquota de 25% quando o correto é 34% (25% IRPJ + 9% CSLL); que a Recorrente, por seu lapso, não compensou o imposto pago nos Estados Unidos da América, no valor de R\$ 5.810.280,00 e que esse valor deve ser computado a seu favor por se está a discutir o aspecto quantitativo do lançamento; que é equivocado o entendimento que o imposto pago na França, em abril de 2013, só poderia ser utilizado na apuração relativa ao AC 2013; que é indevida a compensação dos prejuízos fiscais nos valores de R\$ 874.566,27 (AC2011) e R\$ 19.672.543,46 (AC2012); que é improcedente os ajustes efetuados pela Fiscalização na parte B do Lalur, que zerou os valores registrados de R\$ 54.233.203,20, R\$ 44.339.961,52, R\$ 9.893.241,68, e R\$ 54.233.203,20, pois são legítimos e decorrem de efetiva tributação de lucros e rendimentos oriundos do exterior; que em face da improcedência das glosas efetuadas pela Fiscalização, deve ser recomposto o saldo negativo do IRPJ AC 2012; que é ilegal a imputação de juros sobre a multa de ofício. Requer ao final o cancelamento integral do lançamento.

6. Em sessão de 24.07.2018, por meio da Resolução nº 1301-000.607, esta Turma, converteu o julgamento em diligência para sobrestá-lo até que fosse proferida decisão administrativa definitiva nos PAF nº 13884.905622/2012-11 e 16561.720116/2014-57 (fls.3.206/3.210).

7. Em petição de 08.08.2023 (fls. 3.217/3.219), a Recorrente comparece aos autos para informar que em relação à compensação processada no PAF nº 13884.905622/2012-11 deve ser aplicada a superveniente Súmula CARF nº 177 e que o PAF nº 16561.720116/2014-57, referente a ajuste de preços de transferência, onde houve a compensação de ofício de prejuízos fiscal de períodos anteriores, que o processo foi encerrado de maneira favorável à Recorrente, com o restabelecimento do saldo do prejuízo fiscal.

8. Em Despacho de 21.06.2024 (fls. 3.224/3.225), da Divisão de Análise de Retorno e Distribuição de Processos (Dipro/Cojul) determina, em razão de o relator originário não mais integrar o CARF, o presente processo fosse objeto de novo sorteio.

9. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Conhecimento – Recurso De Ofício

10. A Decisão de primeira instância exonerou R\$ 4.087.300,99 (R\$ 27.367.876,84, Auto de infração, – R\$ 23.280.575,85, mantido pela DRJ), referente ao AC2012. Na oportunidade em lavrado o Acórdão DRJ nº 06-56.614, em 16.01.2017, vigia a Portaria MF nº 3, de 2008, que estabelecia um limite para interposição do recurso de ofício de R\$ 1 milhão, atualmente esse limite é de R\$ 15 milhões, estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023.

11. Dessa forma, com base na Súmula CARF nº 103, que determina que para fins de conhecimento, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, o Recurso de Ofício não deve ser conhecido.

Conhecimento – Recurso Voluntário

12. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 06.02.2017, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 2.797) e interpôs Recurso Voluntário em 07.03.2017, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 2.799). Assim, por ser tempestivo e preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Preliminar nulidade do lançamento

13. A Recorrente pugna pela nulidade do lançamento por estar repleto de alegações desconexas, fundadas em transcrições legislativas e fáticas descoordenadas e que a própria Turma da DRJ confirmou que o lançamento fiscal não estaria devidamente motivado.

14. As causas de nulidade são previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

15. De fato, não há como discordar do julgador de primeira instância ao afirmar que o *Relatório Fiscal realmente não prima pela clareza e objetividade, tendo em certas passagens do texto sido utilizada uma descrição pouco precisa dos fatos.*

16. Todavia, não se vislumbra hipótese do art. 59 do PAF quando embora a estrutura do Relatório Fiscal demande um esforço maior para sua compreensão, os anexos que instruem o Auto de Infração, combinado com o próprio Relatório Fiscal, permitiram à Recorrente ter compreensão plena das infrações a ela imputadas, tanto é que apresentou impugnação e, neste momento, recurso voluntário de forma detalhada e extremamente abrangente.

17. Inexistindo documentos que afaste a premissa sobre a qual se funda o lançamento, deve ser rejeitada a arguição de nulidade.

Preliminar nulidade da Decisão de Primeira Instância

18. Alega a Recorrente existência vício da r. Decisão por ter inovado nos argumentos que fundamentaram o lançamento fiscal e que essa não apreciou todos os argumentos aduzidos na impugnação, que na sua ótica possuem “fundamental importância”.

19. Sobre a inovação de argumentos trazida pela decisão recorrida, em especial ao abordar questões sobre a glosa dos créditos utilizados para compensação da estimativa de março de 2012 e a glosa de compensação de prejuízos fiscais, destaca-se que não se trata de nova fundamentação, mas de argumentos que dão suporte à necessária motivação do ato administrativo.

20. Sobre a glosa de créditos, aduz que a Autoridade Fiscal entendeu que que a Recorrente teria se utilizado indevidamente crédito de imposto pago no exterior em 2010 e 2011, para realizar a compensação da estimativa de março de 2012, no valor de R\$ 43.790.912,97, em razão de não ter procedido novas adições de lucros e, por sua vez, a Autoridade Julgadora

entendeu que não restava comprovada a tributação dos lucros (ou receitas correspondentes) em períodos anteriores.

21. Como tratado no tópico anterior, a redação do Termo de Verificação Fiscal por vezes não é suficiente clara e direta, é preciso analisar os anexos que instruem o Auto de Infração e a própria natureza do imposto pago ou retido para compreender a necessidade de oferecimento das correspondentes receitas à tributação.

22. Essa foi a análise efetuada pela DRJ, que está com consonância com o art. 26¹ da Lei nº 9.249, de 1995, que condiciona a compensação à incidência do imposto de renda no Brasil sobre os respectivos lucros, rendimentos e ganhos de capital. Observa-se claramente isso no seguinte excerto do voto:

58. Quanto ao valor do imposto passível de compensação, o artigo 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autorizou a compensação do imposto de renda pago 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, proporcionalmente ao total do imposto (alíquota de 15% e adicional) devido pela pessoa jurídica no Brasil.

59. O limite do imposto pago no exterior, passível de compensação, corresponde ao menor dentre os seguintes valores:

. o valor do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada, bem assim aos rendimentos e ganhos de capital, que foram computados na determinação do lucro real;

. a diferença positiva entre os valores do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por cada filial, sucursal, controlada ou coligada.

[...]

¹ Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

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

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

66. É certo que o imposto pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano calendário, não ter apurado lucro real positivo, ou tê-lo apurado em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital adicionados ao lucro real, poderá ser compensado com o que for devido nos anos calendários subsequentes.

67. O valor do imposto a ser compensado nos anos-calendário subsequentes, escriturado na Parte “B” do Lalur, deve ser calculado da seguinte forma:

. no caso de inexistência de lucro real positivo, deve-se apurar o somatório dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior e nele computados, considerados individualmente por filial, sucursal, coligada ou controlada, o qual será multiplicado pela alíquota de IRPJ de 15% e adicional, não podendo o valor do imposto a ser compensado exceder o valor do imposto pago no exterior;

. na hipótese de apuração de lucro real positivo em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, e nele computados, deve-se apurar a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente, a qual será multiplicada pela alíquota de IRPJ e adicional; o somatório do valor do imposto a ser compensado com o montante já compensado no próprio ano-calendário não poderá exceder o valor do imposto pago no exterior.

68. Portanto, se o imposto pago no exterior em período de apuração anterior deixou de ser à época compensado em face da inexistência ou insuficiência de lucro real positivo, o valor controlado na parte “B” do Lalur somente poderá ser utilizado no período em que for gerado lucro real, nas atividades internas no Brasil, suficiente para apurar imposto devido a ser absorvido por tal compensação. Não há necessidade de nova adição do lucro no exterior já adicionado no ano-calendário correspondente ao pagamento do imposto no exterior.

69. No presente caso, a **Autoridade Fiscal não exigiu que o lucro já adicionado ao lucro real do ano-calendário em que foi pago o imposto no exterior fosse novamente adicionado ao lucro real do ano-calendário em que ocorreu a compensação do imposto. A não confirmação da compensação do imposto pago no exterior nos anos-calendário de 2010 e 2011, com o imposto devido no ano-calendário de 2012, decorre da falta de comprovação da adição dos correspondentes lucros na apuração do lucro real desses períodos anteriores, conforme exigido pelo artigo 26 da Lei nº 9.249, de 1995, assim como da falta de demonstração da apuração da parcela do imposto passível de ser compensado em períodos subsequentes.**

[...]

88. Destaque-se que a impugnante alegou que a Autoridade Fiscal desconsiderou toda documentação e os demonstrativos contábeis apresentados no curso da ação fiscal para comprovar que as receitas que ensejaram essas

retenções foram oferecidas à tributação nos respectivos anos, mas para possibilitar a formação da livre de convicção deste julgador acerca da matéria em litígio deveria ter reapresentado, em sua impugnação, os documentos e demonstrativos essenciais à comprovação dos fatos alegados na defesa, ou apontar em quais folhas dos presentes autos eles teriam sido juntados, o que não ocorreu no presente caso. (g.n.)

23. Melhor sorte não assiste à Recorrente quando se refere a glosa de compensação de prejuízos fiscais, quando alega que a Autoridade Fiscal *glosou a compensação de saldos de prejuízo fiscal realizada pela Recorrente, em 2011, no valor de R\$ 874.566,27, e em 2012, no montante de R\$ 19.672.543,46, com base na simples alegação de que o sistema eletrônico de auditoria fiscal – SAPLI teria apontado uma compensação a maior* e a Autoridade Julgadora de primeira instância entendeu inexistir saldo em razão das autuações efetuadas nos PAF nº 16561.720116/2014-57 (R\$ 50.472.907,88) e 13850.720263/2014-83 (R\$ 15.188.214,94).

24. Como se observa, não há inovação alguma de fundamento, mas detalhada discriminação sobre a utilização dos saldos de prejuízos fiscais, alguns deduzidos de forma espontânea pela Recorrente (AC 2009, 2010 e 2011) e nos PAF referidos anteriormente, cuja ciência daqueles procedimentos foi dada à Recorrente.

25. Destaca-se, o trecho que a Autoridade de Julgamento tratou sobre a matéria:

104. A autoridade fiscal glosou a compensação dos prejuízos fiscais de R\$ 874.566,27 e R\$ 19.672.543,46 em 31/12/2011 e 31/12/2012, respectivamente, conforme apontado pelo Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais-Sapli (fls. 2155-2163).

105. Inexistia qualquer valor compensável em 31/12/2011 e 31/12/2012 porquanto o saldo de R\$ 114.079.447,84 de prejuízos fiscais existente em 31/12/2008 foi compensado pela interessada com o lucro real declarado nos anos-calendário de 2009 (R\$ 256.392.194,80), 2010 (R\$ 48.541.459,78) e 2011 (R\$ 13.901.023,52) e o saldo remanescente foi integralmente absorvido pelas autuações tratadas nos processos nºs 16561.720116/2014-57 (R\$ 50.472.907,88) e 13850.720263/2014-83 (R\$ 15.188.214,94):

26. Por fim, sobre a nulidade em razão de omissão da r. Decisão ao não apreciar todos os argumentos aduzidos na impugnação, que na sua ótica possuem “fundamental importância”, a saber item 5.1. (Possibilidade de Compensação do Imposto com Débitos de IRPJ (e CSSL) Independentemente do Momento de Apuração dos Lucros Tributados – Ilegalidade da Interpretação dada pelo Sr. Agente Fiscal ao Artigo 14, Parágrafos 15 a 20 da Instrução Normativa

SRF nº 213/02), 5.2. (*ad argumentandum* – Aplicação da Sistemática de Compensação de Prejuízo Fiscal), 5.3. (*ad argumentandum* – Erro na Apuração do Limite do Valor Passível de Compensação no Ano de 2012 Referente a Imposto Pago em Anos Anteriores), 5.4. (*ad argumentandum* – Ilegalidade da Limitação de 02 Anos para Compensação e Postergação do Pagamento), 6. (Legitimidade de Utilização Integral do IR/Fonte Pago no Exterior), 6.1. (Inexistência de Limite Temporal para a Compensação do IR/Fonte dos Anos Anteriores – Suposta Decadência do Saldo de 2010 no Ano de 2012), 9. (Conclusão: Improcedência da Suposta Compensação a Maior de Prejuízos Fiscais Conforme SAPLI – Nulidade – Falta de Fundamentação) e 11. (Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa).

27. Primeiramente, é importante destacar que o cerne do litígio versa sobre a compensação de imposto pago ou retido no exterior e se o pleito formulado pela Recorrente e a documentação disponibilizada dão suporte ao crédito originalmente formulado e que, após o procedimento de análise, resultou em exigência tributária.

28. Com relação ao tópico 5 (e seus desdobramentos) da peça impugnatória, veja-se que eles decorrem na análise feita pela DRJ, isto é, eles decorrem da possibilidade de dedução do imposto pago ou retido no exterior e dos respectivos lucros, rendimentos e ganhos de capital. Os desdobramentos elencados pela então impugnante são absolutamente acessórios ao cerne do litígio, que foi analiticamente considerado sob as perspectivas e contornos legais, em específico os art. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, e a normatização infralegal (art. 395 do então RIR/99 e a IN SRF 213, de 2002).

29. Registre-se que não resta pretensão resistida em grau recursal, como se verá adiante, sobre qualquer um dos pontos elencados: 5.1. (Possibilidade de Compensação do Imposto com Débitos de IRPJ (e CSSL) Independentemente do Momento de Apuração dos Lucros Tributados – Ilegalidade da Interpretação dada pelo Sr. Agente Fiscal ao Artigo 14, Parágrafos 15 a 20 da Instrução Normativa SRF nº 213/02), 5.2. (*ad argumentandum* – Aplicação da Sistemática de Compensação de Prejuízo Fiscal), 5.3. (*ad argumentandum* – Erro na Apuração do Limite do Valor Passível de Compensação no Ano de 2012 Referente a Imposto Pago em Anos Anteriores), 5.4. (*ad argumentandum* – Ilegalidade da Limitação de 02 Anos para Compensação e Postergação do Pagamento), 6. (Legitimidade de Utilização Integral do IR/Fonte Pago no Exterior) e 6.1.

(Inexistência de Limite Temporal para a Compensação do IR/Fonte dos Anos Anteriores – Suposta Decadência do Saldo de 2010 no Ano de 2012).

30. Tem sido frequente arguições de nulidade de decisões de primeira instância ou embargos de declaração de acórdãos deste CARF em que, em situações análogas, onde a parte com maior predileção por longas peças impugnatórias ou recursais, subdividindo temas de natureza acessória ao cerne da lide, busca ver cada um desses itens abordados no ato decisório, como se houvesse uma relação de paralelismo entre argumento e motivação.

31. Não é pelo fato de a Recorrente resolver discorrer diversas laudas sobre determinados argumentos, de caráter absolutamente marginal, que isso está a vincular o julgador, que, como se sabe, deve decidir de forma fundamentada sobre o litígio, apenas isso.

32. O julgador não está vinculado a abordar cada um dos múltiplos e acessórios argumentos se fundamenta a decisão que põe termo a lide.

33. Em outras palavras, não é o tamanho da peça de impugnação (ou recursal) que determina lide, mas o lançamento, que constituiu o crédito tributário (art. 142 do CTN) e a impugnação da infração pelo sujeito passivo que contra ele se insurge.

34. A autoridade julgadora de primeira instância não incorreu em omissão ao deixar de abordar todos os pontos que a Recorrente resolveu discorrer em sua impugnação ao decidir a lide, limitando-se ao seu ponto central.

35. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) em diversas oportunidades se manifestou que não se caracteriza omissão quando a decisão adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, ainda que não tenha examinado individualmente cada um dos argumentos apresentados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

COMPENSAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO DO JULGADO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA POR ÍNDICE QUE REFLITA A DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA.

JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO DO PEDIDO PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS COM BASE EM LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. OBSERVÂNCIA DO ART. 462 DO CPC. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO ULTRA PETITA.

1. É entendimento sedimentado o de não haver omissão no acórdão que, com fundamentação suficiente, ainda que não exatamente a invocada pelas partes, decide de modo integral a controvérsia posta.

2. A contradição que dá ensejo a embargos de declaração (inciso I do art. 535 do CPC) é a que se estabelece no âmbito interno do julgado embargado, ou seja, a contradição do julgado consigo mesmo, como quando, por exemplo, o dispositivo não decorre logicamente da fundamentação.

[...]

(REsp 665683/MG, Min. Teori Albino Zavascki, DJe 10.03.2008)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. ARREMATACÃO. PREÇO VIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA.

[...]

2. Não há violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o acórdão recorrido, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo embargante, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, apenas não acolhendo a tese defendida pelo recorrente.

[...]

(AgInt no REsp 1343655/SC, Min. Gurgel Faria, DJe 03.12.2020)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. AÇÃO ANULATÓRIA DE ATOS ADMINISTRATIVOS. AUTOS DE INFRAÇÃO. OMISSÃO E OBSCURIDADE. AUSÊNCIA DE VÍCIOS. ACÓRDÃO EMBASADO EM NORMA DE DIREITO LOCAL. LEIS MUNICIPAIS N. 13.614/2003 E 15.244/2010 E DECRETO MUNICIPAL N. 46.921/2006. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 280/STF.

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REALIZAÇÃO DE OBRAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

[...]

II - A fundamentação adotada no acórdão é suficiente para respaldar a conclusão alcançada, pelo que ausente pressuposto a ensejar a oposição de embargos de declaração, nos termos do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015.

[...]

(AgInt no REsp 1713200/SP, Min. Regina Helena, DJe 23.05.2018)

36. O CARF tem adotado o entendimento semelhante em seus julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO.

O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. Todavia, a omissão acerca do exame de argumento apresentado como hábil a isoladamente afastar a exigência, ou ao menos parte dela, enseja cerceamento do direito de defesa por supressão de instância e impõe a declaração de nulidade da decisão recorrida.

(Acórdão nº 1101-001.038, Relatora Edeli Pereira Bessa, sessão em 12.02.2014)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARGUIÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Ausente fundamentação robusta capaz de demonstrar que o ato decisório prolatado na instância a quo de alguma forma concorreu para o cerceamento do direito de defesa, descabe falar em decretação da sua nulidade.

[...]

(Acórdão nº 1301-001.774, Relator Wilson Fernandes Guimaraes, sessão em 03.03.2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando essa atende aos requisitos formais previstos no artigo 31 do Decreto nº 70.235/72, bem como sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do mesmo diploma legal. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; que as decisões estão devidamente fundamentadas; e que o contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

[...]

(Acórdão nº 1002-002.718, Relatora Miriam Costa Faccin, sessão em 10.03.2023)

37. O fato de o sujeito passivo ter uma maior predileção para desenvolver uma extensa argumentação, não considerada como relevante pela autoridade julgadora não são causa de nulidade. Ver cada um de seus argumentos abordados, em uma relação direta de argumento e motivação da decisão, nada mais é que um ato de vontade do signatário da reclamação administrativa, mas que, todavia, não se configura como requisito de validade do ato decisório.

38. Como referido, art. 59 do PAF é expresso ao qualificar como nulo o ato praticado com preterição ao direito de defesa, tal situação não se verifica na r. decisão, razão pela qual se afasta a alegação de nulidade da decisão de primeira instância.

Mérito

a) Estimativa compensada de junho de 2012

39. Aduz a Recorrente que a compensação relativa à estimativa de junho de 2012, no valor de R\$ 946.643,72, está devidamente declarada em DCOMP, formalizada dois meses antes da formalização do presente lançamento, e controlada no PAF nº 13884.905622/2012-11.

40. A r. Decisão, proferida em 16.01.2017, entendeu que a estimativa liquidada por compensação não homologada não gozava dos requisitos de certeza e liquidez, previstos no art. 170² do CTN.

41. Todavia, após a prolação da r. Decisão, foi editado o Parecer Normativo nº 2, de 04.12.2018, que, a partir da natureza jurídica de confissão de dívida da DCOMP em relação ao débito informado como compensado, eventual não homologação do encontro de contas ou insuficiência de crédito não impede a Fazenda Nacional de perseguir com a cobrança do débito não satisfeito, como consequência, a estimativa compensada e confessada em DCOMP deve integrar o saldo negativo do IRPJ ou da CSLL.

42. Como referido pela Recorrente em petição de 08.08.2023 (fls. 3.217/3.219), o CARF pulicou a Súmula CARF nº 177³, em 11.11.2021, que pôs termo a questão no âmbito do contencioso administrativo.

² 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.

³ Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

43. Por essa razão, deve ser reconhecida adicionalmente a parcela de **R\$ 946.643,72**, relativa à **estimativa de junho de 2012**.

b) Imposto pago e retido no exterior utilizados para compensação das estimativas de março e dezembro de 2012

44. Nesse tópico, defende a Recorrente ser possível compensar o imposto pago no exterior de períodos anteriores no caso de ausência de base de cálculo positiva após a adição e, por isso, improcede a glosa de compensação da estimativa de março de 2012, no valor de R\$ 43.790.912,97, composta por pagamentos no exterior (R\$ 36.021.762,48) e por retenções (R\$ 7.769.150,49). Protesta, mais uma vez, pela nulidade do lançamento em relação a glosa da retenção, de R\$ 7.769.150,49, por ausência de fundamentação.

45. Apresenta, ainda, três argumentos subsidiários. O primeiro pela aplicação subsidiária da regra de compensação de prejuízo fiscal, na medida em que entende que *o valor do crédito postergado para os anos posteriores também pode ser considerado como uma forma de aproveitamento do prejuízo fiscal imputado a tais lucros, podendo ser compensado com o IRPJ e a CSLL dos períodos subsequentes*. O segundo, de que houve erro no imposto pago em anos anteriores quando foi considerado como valor passível de compensação R\$ 32.634.168,18, quando o correto, de acordo com o raciocínio da Fiscalização, seria a aplicação da alíquota de 25% sobre o lucro adicionado no Brasil de todas as coligadas/controladas da Recorrente. Essa diferença de entendimento resultou *em um limite global de (i) R\$ 42.670.788,22, se for considerado o lucro no exterior indevidamente ajustado (25%*R\$ 170.683,152,8830), ou de (ii) R\$ 43.469.936,40, levando-se em consideração a adição dos lucros no exterior declarada pela Recorrente (25%*R\$ 173.879.745,63)*. O terceiro, diz respeito à limitação de dois anos para compensação e postergação do pagamento, previsto no art. 1º, § 4º da Lei nº 9.532⁴, de 1997, utilizado como

⁴ Art. 1º 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. [...]

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

embasamento pela Autoridade Autuante de forma equivocada, pois, além de ter sido revogado pelo art.117 da Lei nº 12.973, de 2014, teve sua eficácia afastada desde a edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, conforme art. 99⁵ da mesma Lei. Todavia, como referido pela Recorrente, esse fato não tem efeito prático na autuação pois em suas palavras *não utilizou créditos com mais de dois anos (os créditos utilizados são de 2010 e 2011, para a compensação da estimativa de março/2012)*.

46. Preliminarmente, registre-se que não há limitação para utilização do imposto pago ou retido no exterior, conforme art. 99 da Lei nº 12.973, de 2014, aplicável ao presente lançamento, cuja ciência se deu em 08.09.2015 (fls. 2.271).

47. A matéria, compensação do imposto pago no exterior, tem disciplinamento no art. 26⁶ da Lei nº 9.249, de 1995, em que são estabelecidos dois critérios para comprovação do imposto pago via reconhecimento (i) pelo órgão arrecadador e (ii) pelo Consulado da Embaixada Brasileira. Essa exigência foi mitigada pelo art. 16⁷, § 2º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, que admite a

⁵ Art. 99. O prazo de que trata o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não se aplica a partir da entrada em vigor do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 1º Na hipótese de existência de lançamento de ofício sem a observância do disposto no caput, fica assegurado o direito ao aproveitamento do imposto pago no exterior, limitado ao imposto correspondente ao lucro objeto do lançamento.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput aos débitos ainda não constituídos que vierem a ser incluídos no parcelamento de que trata o art. 40 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013.

⁶ Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

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

§ 2º. Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º. O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

⁷ 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;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

comprovação com base na legislação do país estrangeiro que preveja a incidência do imposto sobre a renda. Em resumo, basta que a pessoa jurídica de posse do documento de pagamento do imposto no exterior apresente a legislação da jurisdição onde se deu a tributação, traduzida para o vernáculo por tradutor com fé pública, acompanhado das demonstrações financeiras correspondentes aos lucros no exterior (art. 16, §2º, I).

48. O art. 15⁸ da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, disciplina o aproveitamento do imposto retido no exterior.

49. A Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, explicita os procedimentos de oferecimento e controle dos resultados obtidos no exterior e a compensação do imposto pago ou retido:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º. Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§ 2º. Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§ 3º. Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§ 4º. Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

⁸ Art. 15. A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

[...]

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações

financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.

[...]

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, 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 de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º 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 Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

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

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

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

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

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

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

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

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, 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).

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

§ 18. 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 § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

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

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

Art. 14-A. Para fins da compensação de que trata o art. 14, o documento relativo ao imposto sobre a renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 1º O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o caput pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de

2016, no âmbito dos países signatários, a qual deve: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 2º Fica dispensada da obrigação a que se refere o caput o sujeito passivo que: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - apresentar, com relação aos lucros, as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese de que trata o inciso II do art. 16 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

Compensação com a CSLL devida no Brasil

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

50. Conforme discriminado na r. Decisão, a Recorrente compensou R\$ 78.314.541,21 de imposto pago ou retido nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012 para liquidar estimativas de março (R\$ 43.790.912,97) e dezembro/2012 (R\$ 34.523.628,24). Transcreve-se, ainda, a seguinte tabela, que consta na decisão de primeira instância (item 29):

ANO-CALENDÁRIO DE 2012	COMP. IR PAGO/RETIDO EXTERIOR (R\$)		
	PER/DCOMP DIPJ 2013	Despacho Decisório	
		Confirmado	Não Confirmado
Imposto pago em 2010 e 2011 (comp.c/estim.março): . saldo controlado na Parte "B" do Lalur	-36.021.762,48	0,00	-36.021.762,48
Soma	-36.021.762,48	0,00	-36.021.762,48
Imposto retido em 2010 e 2011 (comp.c/estim.março):			
. Embraer Aircraft Holding em 2010	-2.446.256,64	0,00	-2.446.256,64
. Embraer Aircraft Holding em 2011	-1.222.577,43	0,00	-1.222.577,43
. Embraer CAE Trading Services Ltd. em 2011	-333.270,00	0,00	-333.270,00
. Embraer Spain Holding em 2010	-1.310.393,41	0,00	-1.310.393,41
. Embraer Spain Holding em 2011	-33.525,88	0,00	-33.525,88
. Harbin Embraer Aircraft Industry Co. em 2010	-1.827.758,26	0,00	-1.827.758,26
. Harbin Embraer Aircraft Industry Co. em 2011	-588.424,74	0,00	-588.424,74
. Ministério de Defesa do Equador em 2010	-6.944,13	0,00	-6.944,13
Soma	-7.769.150,49		-7.769.150,49
Imposto pago em 2012 (comp.c/estimativa dezembro): . Embraer Aviation Europe	-33.269.797,75	-32.634.168,18	-635.629,57
Soma	-33.269.797,75	-32.634.168,18	-635.629,57
Imposto retido em 2012 (comp.c/estimativa dezembro):			
. Embraer Aircraft Holding	-1.166.469,42	-552.461,72	-614.007,70
. Harbin Embraer Aircraft Industry Co Ltd.	-2.274,16	-23.541,65	21.267,49
. Embraer Spain Holding	-85.086,91	0,00	-85.086,91
Soma	-1.253.830,49	-576.003,37	-677.827,12
Total	-78.314.541,21	-33.210.171,55	-45.104.369,66

b.1) Estimativa março de 2012

51. A Recorrente utilizou R\$ 36.021.762,48, pagos nos AC 2010 e 2011, mais a parcela de R\$ 7.769.150,49, a título de retenções sofridas, para liquidar a estimativa de março 2012.

52. Os valores pagos não foram acatados pelo Despacho Decisório Seort nº 200/2015 em razão da ausência de comprovação de que o lucro no exterior foi adicionado aos resultados auferidos no Brasil. A r. Decisão manteve os termos do DD.

53. Como tratado neste voto, por ocasião da rejeição da preliminar, não se trata de nova fundamentação ou, ainda, da absurda hipótese de adicionar em duplicidade o lucro no momento em que se dá o aproveitamento do crédito do imposto pago no exterior, mas da necessidade de verificar a condição do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, isto é, sobre a possibilidade de a pessoa jurídica compensar o imposto de renda incidente vinculado aos lucros,

rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, inclusive para fins de determinação do limite para se evitar a compensação de valores que excedam o valor do imposto devido no Brasil sobre essas importâncias.

54. Conforme consta nos autos e discriminado na r. Decisão, o valor de R\$ 36.021.762,48 tem origem nos seguintes pagamentos: (i) R\$ 5.539.699,90, referente a 2010, e R\$ 30.778.223,07, referente a AC2011, pagos por Embraer Aviation Europe; (ii) R\$ 8.613.058,04, em 2011, pagos por Embraer Spain Holding e (iii) R\$ 1.987.777,62, em 2011, pagos por Embraer Netherlands.

55. A legislação que versa sobre a tributação das rendas obtidas e a compensação do imposto pago no exterior assegura que o eventual excesso de imposto que não puder ser compensado no respectivo ano-calendário, por ausência ou insuficiência de lucro real, poderá ser deduzido do imposto devido em anos posteriores. Esse aproveitamento em anos posteriores está condicionado ao controle dessas parcelas na Parte B do Lalur. Não há, repise-se, a necessidade de acrescer novamente o lucro auferido no exterior, visto que essa parcela deve ser adicionada no momento em que apurado ou que for disponibilizado (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, conforme interpretação do STF na ADIN nº 2.588).

56. O art. 14, em específico, os §§ 15 e 16⁹, da IN SRF nº 213, de 2002, é claro no sentido de que o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado (leia-se, deduzido) com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, desde que devidamente controlados na Parte B do Lalur.

57. Esses dispositivos da IN SRF nº 213, de 2002, estão em plena consonância com o art. 74 da MP nº 2.158-35, conforme interpretação desse dispositivo pelo STF (ADIN nº 2.588).

58. O art. 74 da MP nº 2.158-35 determina o reconhecimento dos lucros no momento em que apurados (quando oriundos de controladas) ou quando disponibilizados (coligadas). Logo,

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

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, 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).

se o lucro correspondente, no caso de controlada, já foi integralmente reconhecido pela controladora no Brasil ou, nos termos do art. 87¹⁰ da Lei nº 12.973, de 2014, se as parcelas positivas foram computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, ainda que não tenham revertido o prejuízo fiscal ou reduzindo-o em parte, obviamente que a o imposto pago ou retido no exterior referente a essa parcela positiva adicionada não tem sua natureza jurídica alterada. Sua utilização resta preservada para fins de dedução do imposto devido. Essa é a razão lógica dos §§ 15 e 16 do art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002, isto é, de que essas importâncias sejam controladas na Parte B do Lalur para futura dedução.

¹⁰ 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. (Vigência)

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, 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, desde que comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§ 2º No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

§ 3º No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada por controlada, direta ou indireta.

§ 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.

§ 6º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

§ 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.

§ 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.

§ 9º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 10. Até o ano-calendário de 2024, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido, sobre a renda incidentes sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do caput do art. 91 desta Lei, relativos a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. (Redação dada pela Lei nº 14.547, de 2023)

§ 11. O Poder Executivo poderá, desde que não resulte em prejuízo aos investimentos no País, ampliar o rol de atividades com investimento em pessoas jurídicas no exterior de que trata o § 10.

§ 12. (VETADO).

59. É, portanto, desarrazoada a interpretação de que as parcelas de imposto pago ou retido no exterior controlados na Parte B do Lalur só possam ser deduzidas quando novos lucros, da mesma controlada ou coligada, forem oferecidos à tributação no País.

60. Uma das razões é o fato de que esses novos lucros estarão acompanhados dos respectivos pagamentos e retenções, os quais a legislação autoriza seu aproveitamento como dedução do imposto devido, nos termos do art. 26¹¹ da Lei nº 9.249, de 1995. A segunda razão é de que os valores controlados na Parte B do Lalur se referem às parcelas positivas, que foram computadas na determinação do lucro real da controladora no País, de tal forma que a companhia brasileira teve redução do prejuízo fiscal, passível de compensação em anos-calendário futuros. Em resumo, a única hipótese que seria possível para se interpretar como condicionante o aproveitamento do imposto pago ou retido no exterior à adição de lucro da controlada ou coligada no exterior seria se a companhia brasileira não cumprisse o art. 74 da MP nº 2.158-35, nos termos no entendimento do STF (ADIN nº 2.588), ou seja, se ela, ao contrário do que determina o dispositivo legal, adicionasse as parcelas positivas apenas e tão somente quando tais parcelas gerassem lucro real suficiente para deduzir o imposto pago ou retido no exterior, em outras palavras, apenas no ano-calendário em que não tivesse incorrido em prejuízo fiscal.

61. Como referido na r. Decisão, não restou evidenciado naquela oportunidade a comprovação de que os lucros integraram os resultados tributados no Brasil nos anos-calendário 2010 e 2011, visto que não foram adicionados no AC 2012, quando se deu a compensação. Transcreve-se o seguinte trecho daquele ato decisório:

70. Considerando que o imposto compensado de R\$ 5.539.699,90 da Embraer Aviation Europe teria sido pago em 2010, devia a interessada comprovar que o

¹¹ Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

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

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

lucro correspondente foi computado na determinação do lucro real do ano-calendário de 2010 e que o valor agora compensado realmente decorre do imposto que não pôde ser à época aproveitado. De igual forma, como o imposto compensado de R\$ 30.778.223,07 da Embraer Aviation Europe, de R\$ 8.613.058,04 da Embraer Spain Holding e de R\$ 1.987.777,62 da Embraer Netherlands teriam sido pagos em 2011, é imprescindível a comprovação de que os lucros no exterior correspondentes foram computados na determinação do lucro real do ano-calendário de 2011 e que os valores agora compensados realmente decorrem de imposto que deixou de ser à época compensado por ausência ou insuficiência de resultado tributável positivo.

62. A Recorrente apresenta, em anexo à peça recursal (DOC nº2 – fls. 2.970/3.064), demonstrativo dos lucros auferidos no exterior nos AC2010 e AC2011, que apontam para R\$ 78.125.603,17 e R\$ 224.916.847,68, respectivamente, devidamente declarados, conforme cópia das DIPJ2011 e DIPJ2012 (fls. 2.974/2.977).

63. Consta ainda cópia da Parte B do Lalur, onde estão discriminados os respectivos cálculos do imposto pago no exterior pelas suas subsidiárias e passíveis de compensação em períodos subsequentes. Nesse documento, constam os registros das parcelas dos lucros pagos no AC2010, que não puderam ser compensados naquele ano, no valor de R\$ 5.539.699,90 (fls. 2.786) e a importância de R\$ 44.510.079,53 (R\$ 33.909.243,87 + R\$ 8.613.058,04 + R\$ 1.987.777,62), referente ao AC 2011 (fls. 2.787).

64. Dessa forma, constatado pelas provas trazidas em grau recursal de que os lucros no exterior foram declarados tempestivamente nas respectivas DIPJs e o controle das importâncias do imposto pago no exterior foi objeto de registro e controle na Parte B do Lalur, deve ser afastada a condição de não reconhecimento da parcela de R\$ 36.021.762,48, utilizada para compensar parte da estimativa de março de 2012.

65. Com relação à importância de R\$ 7.769.150,49, retida no AC2010 e AC2011, pelas controladas Embraer Aircraft Holding, Embraer CAE Trading Services Ltd., Embraer Spain Holding e Harbin Embraer Aircraft Industry Co. e pelo Ministério de Defesa do Equador e utilizada para compensação de parte da estimativa de março de 2012, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância não ser possível reconhecer essa parcela pela falta de comprovação de tributação das receitas correspondentes.

66. É fato incontroverso, reconhecido pela r. Decisão (item 74), que o valor de R\$ 7.769.150,49 foi retido e consta discriminado na Planilha denominada “IRRF s/ Juros Recebidos do Exterior (fls. 1.978, 2.059 e 2.144), mas que a autoridade julgadora de primeira instância entendeu não ser passível de reconhecimento em razão da falta de comprovação da tributação da receita correspondente, nos respectivos períodos de apuração, e do não aproveitamento anterior do imposto retido (item 87).

67. Consta ainda que apenas as retenções efetuadas por Embraer Spain Holding, no valor de R\$ 1.310.393,41 (R\$ 104.226,69 + R\$ 1.206.166,72), ocorridas no AC2010, não foram aceitas por falta de reconhecimento pelo Consulado da Embaixada Brasileira (fls. 388-394 e 396/400). Na documentação acostada junto ao Recurso Voluntário não foi possível identificar prova referente a esse reconhecimento e tão pouco há menção dessa prova na extensa peça recursal.

68. A condição de oferecimento à tributação das receitas correspondentes resta atendida, conforme anteriormente tratado, pela apresentação das respectivas DIPJ e Parte B do Lalur, dessa forma, a exceção dos valores referentes a Embraer Spain Holding, deve ser reconhecido o valor do imposto retido em desfavor da Recorrente, nesse caso, o valor de R\$ 6.458.767,08 (R\$ 7.769.150,49 - R\$ 1.310.393,41).

69. Como bem observado no julgado desta Turma, Acórdão nº 1301-006.931, sessão de 14.05.2024, que teve como relator o i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, o referido § 15¹² da IN SRF nº 213, de 2002, estabelece que o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado (leia-se, deduzido) no respectivo ano-calendário, poderá ser deduzido com o que for **devido** em anos-calendário subsequentes. Essa decisão foi materializada como a seguinte ementa:

TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES COM ESTIMATIVA MENSAL. IMPOSSIBILIDADE.

O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá

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

ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, mas não com as estimativas de IRPJ.

(Acórdão nº 1301-006.931, relator Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, sessão em 14.05.2024)

70. Com base na limitação legal de que a compensação (leia-se, dedução) do imposto pago ou retido no exterior pode ser deduzido apenas na apuração final, quando se apura o tributo devido, que não se confunde com o tributo a pagar e em razão de as estimativas mensais possuírem caráter provisório, não se verifica, para fins de extinção das estimativas, a condição legal de existência de tributo devido, portanto, não é possível a utilização do imposto pago ou retido no exterior para fins de dedução da antecipação do imposto devido via estimativas mensais.

71. O Acórdão nº 1401-004.118, sessão de 21.01.2020, de relatoria do então Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, citado como fundamento no Acórdão nº 1301-006.931, ao analisar a possibilidade de compensação de estimativas com imposto pago no exterior em período anterior, registra que as pessoas jurídicas devem reconhecer no balanço de 31 de dezembro do ano em que a controlada ou coligada reconhece o lucro ou o distribui. Além disso, registra que o imposto pago no exterior, passível de ser aproveitado é aquele incidente sobre os referidos lucros. Por fim, com base na legislação, concluiu que se a tributação no exterior for superior à nacional, a dedução do imposto pago no exterior está limitada a eliminar a tributação no Brasil, não sendo possível a devolução (ou repetição de indébito) no Brasil, razão pela qual o imposto pago no exterior não pode formar saldo negativo. Reproduz-se a ementa sobre a matéria:

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 a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo.

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

(Acórdão nº 1401-004.118, relator Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, sessão em 21.01.2020)

72. Em sessão de 16.08.2024, a 2ª Turma desta 3ª Câmara, analisou o tema, que restou materializada com a seguinte ementa:

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

Considerando que os débitos apurados por estimativa, por se caracterizarem como mera antecipação, não têm a natureza jurídica de “imposto devido”, não cabe na sua apuração a dedução de imposto de renda pago no exterior, exceto no mês de dezembro, por ser coincidente com a data de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

(Acórdão nº 1302-007.240, relator Conselheiro Marcelo Oliveira, sessão em 16.08.2024)

73. Naquela oportunidade, o então Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo apresentou Declaração de Voto em que justifica sua mudança de entendimento em relação ao Acórdão nº 1302-006.402, onde entendeu que o imposto pago poderia ser deduzido das estimativas devidas em qualquer mês do ano-calendário quando apuradas com base em balanço ou balancete de redução, com base na premissa (reconhecida como equivocada pelo Conselheiro) que não considerou o caráter precário das estimativas sob a ótica de apuração do tributo devido no período de apuração. Na referida Declaração de Voto, registro ser possível a compensação exclusivamente com a estimativa devida em dezembro. Conclui-se que a mudança de entendimento do i. Conselheiro decorre de o fato de que as regras que norteiam a legislação à Tributação em Bases Universais (TBU) não podem redundar na hipótese de um País ser obrigado a restituir imposto pago em outra jurisdição.

74. Nessa linha, o então Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, relator do Acórdão nº 1201-003.220, julgado em 17.10.2019, registra não ser possível que o imposto pago no exterior gere um saldo negativo passivo de restituição em razão da limitação legal, por essa razão deve ser objeto de controle e aproveitamento dessas parcelas de forma semelhante à compensação de prejuízos acumulados. A referida decisão tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. IMPOSTO DE RENDA RECOLHIDO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO DO IRPJ.

A compensação do imposto de renda recolhido no exterior é procedimento realizado no momento da apuração do imposto de renda devido no Brasil, por meio de procedimento especial definido em lei, não sendo compatível com o procedimento de compensação de saldo negativo do IRPJ, via declaração de compensação (DCOMP).

(Acórdão nº 1201-003.220, relator Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, sessão em 17.10.2019)

75. Destaca-se o seguinte trecho do voto:

Não há dúvida de que o imposto de renda pago no exterior sobre rendimentos de pessoa jurídica nacional pode ser computado no seu lucro real, desde que atendidas as condições estipuladas no referido artigo 26 da Lei nº 9.249/1995. Esse cômputo é feito de forma semelhante à compensação de prejuízos acumulados, ou seja, controlado nos livros fiscais de apuração do lucro real. Assim, a compensação se dá no momento do cálculo do lucro real.

Todavia, o contribuinte está pleiteando algo diferente do previsto na legislação referida, pois **pretende fazer com que o imposto pago no exterior gere um saldo negativo passivo de restituição e para isso não há previsão legal.**

A Instrução Normativa SRF nº 213/2002, utilizada e transcrita pelo recorrente em sua fundamentação, ao detalhar a sistemática de compensação a ser adotada, **torna evidente a impossibilidade de se levar o imposto pago no exterior para compor o saldo negativo restituível.** Para se chegar a essa conclusão, basta uma leitura mais atenta dos dispositivos a seguir transcritos:

(...)

O §9º determina que a compensação esteja limitada ao montante do imposto de renda devido no Brasil em razão da inclusão do respectivo rendimento na apuração do lucro real. **Isso implica dizer que a compensação em tela se dá no momento da apuração do lucro real e não em um procedimento de compensação por meio de DCOMP.**

Os §§10 e 11 detalham o procedimento de compensação. O contribuinte deve apurar o lucro real duas vezes, de forma preliminar: primeiro sem incluir o rendimento que gerou a retenção do imposto no exterior, depois incluindo esse rendimento. A diferença entre esses dois valores é o limite do valor a ser deduzido, bem como o valor efetivamente retido no exterior. Com isso, não resta dúvida de que a compensação em tela não pode ser confundida com a compensação via DCOMP.

Nesse momento, deve ser salientado que a apuração de prejuízo fiscal quando já é considerada a receita que deu origem à retenção no exterior faz com que o limite de compensação indicado no referido inciso II seja negativo, ou seja, não será possível a compensação. Por isso, **é comum se dizer que o valor de tributo retido no exterior não gera saldo negativo.**

Os §§15 e 16 dão um destino para a parcela do imposto retido no exterior que exceder o limite de compensação no ano da retenção. Essa parcela deve ser levada à parte B do Lalur para que possa vir a reduzir o lucro real em períodos de apuração subsequentes. Esses dispositivos estão em sentido diametralmente oposto à pretensão do recorrente, que propugna pela inclusão desse excesso no saldo negativo do ano da retenção e a sua compensação com outros tributos, por meio de DCOMP.

Por fim, o artigo 15 abre uma nova possibilidade de compensação, agora na apuração da base de cálculo da CSLL. Portanto, a única exceção às regras trazidas nesse artigo 14 continua no âmbito do procedimento de apuração do tributo, no caso, da CSLL, não havendo possibilidade de sua inclusão em saldo negativo passível de restituição. (g.n.)

76. Diante da premissa de que os pagamentos e retenções no exterior não podem resultar em tributo a ser restituído, em decorrência dos princípios da regras de Tributação em Bases Universais, que não contemplam a absurda hipótese de um país restituir tributo pago em outra jurisdição, resta claro que tais parcelas não podem ser utilizadas para extinguir as estimativas, quaisquer que sejam elas, pela sua natureza precária de antecipação do tributo devido, ou seja, estimativas, de qualquer mês, não se confundem com o tributos devido ao final do período de apuração.

77. Resta ainda, dentro do escopo de análise sobre em quais circunstâncias o imposto pago no exterior pode ser deduzido, em específico, se essa parcela pode compor o saldo negativo, não como parcela extintiva das estimativas, mas como parcela dedutível do imposto devido, assim como as demais parcelas admitidas pela legislação: estimativas pagas, estimativas compensadas ou retenções na fonte, ocorridas no Brasil.

78. Como referido, o art. 26¹³ da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação (leia-se, dedução) do imposto pago no exterior desde que (i) os lucros, rendimentos e ganhos de capital

¹³ Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

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

§ 2º. Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

tenham sido computados no Brasil, (ii) limitado ao imposto sobre a renda incidente no Brasil e (iii) esses valores estão limitados aos valores do imposto e adicional devidos no Brasil (§ 1º).

79. A regra do § 1º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, define que o limite se refere ao imposto e adicional **devidos** no final do período de apuração, não se refere, portanto, ao imposto a pagar. Diante disso, é possível que parte do imposto pago ou retido no exterior forme eventual saldo negativo, que é resultado do imposto devido deduzido das antecipações ocorridas no período de apuração.

80. Em decorrência do mesmo dispositivo, que só admite a dedução no momento da apuração do imposto devido, não é possível que o imposto pago ou retido no exterior, quando isoladamente considerado, possa ser objeto de restituição. Assim, ainda que tal parcela seja computada na apuração que resulte em valor a pagar negativo, a interpretação possível, dado que tais valores não podem ser objeto de restituição, é a de limitar o saldo negativo aos valores pagos, retidos ou compensados no Brasil, ou seja, se o montante de saldo negativo incluir, ainda que parcialmente, o imposto pago ou retido no exterior essa diferença deverá ser excluída da apuração do tributo devido e ser objeto de controle na Parte B do Lalur, conforme art. 14, § 16, da IN SRF nº 213, de 2002.

81. Retomando-se ao caso concreto, em que pese afastar o argumento da r. Decisão de impossibilidade de aproveitamento do imposto pago no exterior e controlado na Parte B do Lalur, referente a parcelas dos lucros pagos no AC2010, que não puderam ser compensados naquele ano, no valor de R\$ 5.539.699,90 (fls. 3.520) e a importância de R\$ 44.510.079,53 (R\$ 33.909.243,87 + R\$ 8.613.058,04 + R\$ 1.987.777,62), referente ao AC 2011 (fls. 3.526) e o valor retido na fonte, também controlado na Parte B do Lalur, pela empresa Embraer Spain Holding, no valor de R\$ 6.458.767,08 (R\$ 7.769.150,49 - R\$ 1.310.393,41), a possibilidade de reconhecimento dessas importâncias está limitada a vedação de restituição desses valores via saldo negativo, ou seja, tais valores podem ser deduzidos da apuração do imposto devido até a extinção da obrigação tributária.

§ 3º. O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

82. Dessa forma, em relação à **estimativa de março de 2012**, poderia ser integralmente reconhecida adicionalmente a parcela de R\$ 42.480.519,56 (R\$ 36.021.762,48 + R\$ 6.458.757,08), independentemente de acréscimo de novos lucros das respectivas subsidiárias. Como referido, em razão da previsão legal de que o imposto pago ou retido no exterior pode ser compensado (leia-se, deduzido) com o imposto devido, fato que se observa apenas ao final do período de apuração, o valor a ser reconhecido está limitado ao valor necessário para extinguir o imposto devido ou, se a apuração resultar em saldo negativo, em razão de tais parcelas não serem passíveis de restituição, esses valores (não deduzidos) devem ser objeto de controle na Parte B do Lalur para aproveitamento na apuração de tributo devido em períodos futuros.

83. O presente processo versa sobre exigência de ofício do IRPJ, isto é, apuração do imposto devido efetuado pela Autoridade Fiscal, diante das hipóteses de dedução do imposto pago ou retido no exterior tratadas nesse voto, a legislação autoriza a dedução dessas parcelas, desde que controladas na Parte B do Lalur.

84. Diante do lançamento de ofício, deve a Autoridade Fiscal, da mesma forma que ocorre com o saldo de prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da CSLL, compensar de ofício eventual saldo de imposto pago no exterior e controlado na Parte B do Lalur.

b.2) Estimativa dezembro de 2012

85. A Recorrente utilizou R\$ 33.269.797,75, pagos no AC 2012, dos quais R\$ 32.634.168,18 foram reconhecidos pela Autoridade responsável pelo procedimento. Além disso, informou que teve contra si retidos R\$ 1.253.830,49, dos quais R\$ 576.003,37, foram validados durante o procedimento de fiscalização.

86. Como referido, a r. Decisão, reconheceu a integralidade do valor pago no AC2012 (R\$ 33.269.797,75) e uma parcela adicional do IRRF (de R\$ 576.003,37 para R\$ 944.311,18), ou seja, em relação aos valores utilizados para compensar a estimativa de dezembro de 2012, resta não reconhecido, portanto, sob litígio, o valor de R\$ 309.519,31 (R\$ 1.253.830,49 - R\$ 944.311,18).

87. As importâncias reconhecidas pela DRJ estão discriminadas no seguinte quadro (item 84 da r. Decisão):

	Embraer Aircraft Hold.	Harbin Embraer Aircraft Ind.Co.	Embraer Spain Holding		Total
Rec.Juos/Serv.Prest.	3.683.078,12	156.944,36	745.658,37		4.585.680,85
IR pago ext. comprov.	1.166.469,42	2.274,16	0,00		1.168.743,58
IR 15% + adicional	920.769,53	39.236,09	186.414,59		1.146.420,21
IR compensável	920.769,53	2.274,16	0,00		923.043,69
IR compens.aceita	920.769,53	23.541,65	0,00		944.311,18

88. Em resumo, a diferença não reconhecida se deve ao limite autorizado na legislação em relação às retenções de Embraer Aircraft Holding, de R\$ 245.699,89 (R\$ 1.166.469,42 – R\$ 920.769,53) e de Embraer Spain Holding, por inexistência de reconhecimento consular, no valor de R\$ 85.086,91.

89. A Recorrente alega que *já apresentou a documentação comprobatória requerida no curso do presente processo administrativo, em conformidade com as formalidades exigidas, a qual é suficiente para demonstrar a efetiva retenção do imposto pela Embraer Spain Holding nos anos de 2010, 2011 e 2012*, todavia não faz referência clara e objetiva onde se encontra tal documentação, fato que impede qualquer conclusão diversa daquela adotada na r. Decisão.

90. A Recorrente ainda traz um argumento adicional sobre a parcela reconhecida, que limitou a aplicar a alíquota de 25% (15% + adicional de 10%), em detrimento do percentual admitido pela autoridade responsável pelo procedimento, que admitiu apenas 15%. Preliminarmente, aventa nova nulidade da r. Decisão, que teria inovado ao admitir o percentual maior para reconhecimento do imposto pago ou retido no exterior. Ato seguinte, puna que o percentual deva ser de 34% (25% de IRPJ e 9% de CSLL).

91. Sobre esse ponto registre-se que a matéria diz respeito ao montante de crédito passível de ser reconhecido, portanto, não há qualquer mácula de que a autoridade de julgamento de primeira instância aplique o percentual correto para fins de quantificação do crédito pleiteado, não, portanto, ofensa alguma ao já citado art. 59 do PAF.

92. Com relação ao percentual para aferição do limite defendido pela Recorrente (34%), ele diz respeito ao montante passível de compensação com os tributos incidentes sobre a renda

no Brasil (IRPJ e CSLL). Como já tratado, o art. 26¹⁴ da Lei nº 9.249, de 1995, admite a compensação do imposto pago no exterior até o limite do devido no País. Por sua vez, o art. 21¹⁵ da Medida Provisória nº 2.158-35, autoriza que o valor do imposto pago no exterior que exceder o valor compensável com o IRPJ poderá ser compensado com a CSLL, em razão das adições desses lucros a sua base de cálculo, tributada pela alíquota de 9%.

93. O presente processo versa sobre apuração do IRPJ, logo, o limite a ser aplicado é aquele relativo a esse imposto. A lei não autoriza que se aplique o limite dos dois tributos sobre a renda para compensação em um deles como pretende a Recorrente.

93. O saldo de imposto retido por Embraer Aircraft Holding que ultrapassou o limite reconhecido pela r. Decisão, R\$ 245.699,89 (R\$ 1.166.469,42 – R\$ 920.769,53) pode ser objeto de compensação na apuração da CSLL, jamais nesse processo, que trata de IRPJ.

94. Como os cálculos dos limites efetuados e validados pela autoridade de primeira instância estão corretos, conforme demonstrados no quadro retro transcrito, e, pelo fato, de não ter sido apresentada consularização sobre as retenções sofridas por Embraer Spain Holding, deve ser ratificada a r. Decisão nesse particular, que reconheceu como o valor de **R\$ 34.214.108,93** (R\$ 33.269.797,75 + R\$ 944.311,18) como passível de compensação na **estimativa de dezembro de 2012**.

¹⁴ Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, **até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil**, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

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

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais. (g.n.)

¹⁵ 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.

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.

c) Pretensão adicional para dedução de imposto pago por Embraer Aircraft Holding Inc.

95. A Recorrente apresentou pedido adicional para reconhecimento da parcela de R\$ 5.810.280,00, referente a pagamento de US\$ 2,8 milhões no AC2012, efetuado por Embraer Aircraft Holding Inc., que, nas suas palavras, *por um lapso, não compensou o imposto pago nos EUA com o devido no Brasil*, que não foi incluído na apuração original do tributo.

96. A r. Decisão entendeu não ser possível reconhecer esse crédito adicional, de forma extraordinária. Transcreve-se o seguinte trecho do ato decisório:

72. No que diz respeito à alegação de que adicionou em 2012 o valor de R\$ 38.230.238,31 ao seu lucro real a título de lucros auferidos pela Embraer Aircraft Holding, mas, por um lapso, deixou de compensar o imposto de R\$ 5.810.280,00 (USD 2.800.000,00) pago nos EUA com o devido no Brasil, cumpre salientar que o exercício do direito a tal compensação cabia apenas à interessada, mediante apresentação da DIPJ 2013, sendo descabida a pretensão de que este órgão colegiado autorize a utilização de uma parcela de composição do crédito que sequer foi informada pela contribuinte na formação do saldo negativo de IRPJ no PER/DCOMP nº 01462.53135.201213.1.3.02-3411, nos autos do processo nº 13850.720112/2015-14.

97. Assiste razão à decisão de primeira instância.

98. A Recorrente, busca em síntese a reapuração do saldo imposto, com parcela alegadamente passível de compensação, que espontaneamente não considerou por ocasião da apuração do saldo negativo materializado com a entrega da DIPJ2013.

99. Antes da revisão do lançamento pela autoridade competente, a apuração dos tributos se dá de forma unilateral pelo contribuinte, quando este apura o imposto de acordo com a regras de espontaneidade, notadamente, com base nas regras do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), onde o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

100. Não compete ao Fisco a recomposição do saldo negativo para incluir parcela não incluída originalmente, posto ser algo que faz parte do direito potestativo do sujeito passivo, que, no caso, não aproveitou em maior extensão os pagamentos no exterior, por razões que neste momento são irrelevantes.

101. A CSRF, em recente julgado, concluiu que o processo administrativo-fiscal, onde se processa o litígio, não é o instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo aperfeiçoar a apuração do tributo que serviu de base para o lançamento de ofício. Transcreve-se ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto.

(Acórdão nº 9101-006.794, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão de 07.11.2023)

102. Na mesma linha, analisando situação análoga sob a perspectiva de se buscar ajuste no lançamento de ofício a partir de parcelas que seriam passíveis de dedução por ocasião da apuração efetuada pelo sujeito passivo no exercício regular da escrituração e apuração do imposto, em que se pleiteava a dedução do PIS e da Cofins lançados de ofício na exigência adicional do IRPJ e da CSLL. Transcreve-se a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES, LANÇADAS DE OFÍCIO, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

(Acórdão nº 9101-002.996, relatora designada Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 07.08.2017)

103. Destaca-se parte do didático voto:

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário,

com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonegados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos a priori, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier) a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considerá-la como despesa dedutível do IRPJ;
- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal),

duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la. A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o reformatio in pejus, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

104. Por essa razão, não deve ser acatado o pedido de recomposição do saldo negativo informado pela Recorrente em sua DIPJ2013 para seja incluída a parcela de R\$ 5.810.280,00, referente a pagamento efetuado por Embraer Aircraft Holding Inc.

d) Pagamento efetuado em abril de 2013

105. A Recorrente pugna pelo aproveitamento do pagamento efetuado na França, em 18.04.2013, no valor de R\$ 14.611.494,64, que não foi aceito por ter sido efetuado após 31.03.2013. protesta pela falta de fundamentação legal da negativa mantida pela r. Decisão, que fundamentou sua posição com base nas orientações de preenchimento da DIPJ2013, cujas regras de preenchimento foram aprovadas pela IN SRF nº 1.344, de 2013.

106. Aduz a Recorrente que não podem ser alegadas as *desconexas menções feitas pela DRJ, na decisão recorrida*, aos art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996.

107. A razão para estabelecer um limite temporal para o aproveitamento do pagamento é a sua vinculação aos respectivos lucros ou ganhos obtidos em determinado período de apuração, tal fato, e não há ilegalidade alguma que essa regra conste nas instruções de preenchimento da

então DIPJ, posto que tais regras se encontram classificadas como normas complementares, nos termos do art. 100, I, do CTN ¹⁶.

108. Não obstante, ao final de toda sua argumentação, concluiu a Recorrente, que a interpretação atribuída pelas autoridades responsáveis pelo procedimento de compensação e julgamento *não teve impacto na autuação ora combatida, uma vez que o crédito em comento não foi utilizado pela Recorrente em 2012.*

109. Em suma, deve ser julgada como prejudica essa matéria em específico, que em tese sequer deveria ser conhecida, nos termos do art. 932, III, do Código de Processo Civil¹⁷ (Lei nº 13.105, de 2015), por absoluta falta interesse legítimo da Recorrente por qualquer provimento sobre essa matéria no âmbito do CARF.

e) Da indevida glosa de prejuízos fiscais

110. A Recorrente defende ser indevida a glosa de compensação dos prejuízos fiscais nos valores de R\$ 874.566,27 (AC2011) e R\$ 19.672.543,46 (AC2012), que no entendimento da DRJ não haveria saldo disponível para compensação ao final dos respectivos períodos de apuração, pois o saldo de R\$ 114.079.447,84 de prejuízos fiscais existente em 31.12.2008 já teria sido compensado pela Recorrente com o lucro real declarado nos anos-calendário de 2009 (R\$ 256.392.194,80), 2010 (R\$ 48.541.459,78) e 2011 (R\$ 13.901.023,52) e o saldo remanescente teria sido integralmente utilizado de ofício nas autuações originárias dos Processos Administrativos nº 16561.720116/2014-57 (R\$ 50.472.907,88) e nº 13850.720263/2014-83 (R\$ 15.188.214,94).

¹⁶ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

¹⁷ Art. 932. Incumbe ao relator:

[...]

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

[...]

111. Defende a Recorrente que, tivesse a Autoridade responsável pelo lançamento verificado a disponibilidade do saldo, verificaria que grande parte do prejuízo fiscal já havia sido utilizado pela Recorrente nos AC2009 a AC2012, isto é, foram utilizados antes da transmissão das DCOMP, e dos PAF nº 16561.720116/2014-57 e nº 13850.720263/2014-83, que no momento da apresentação do Recurso Voluntário pendiam de decisão definitiva.

112. Como referido, uma das motivações para o sobrestamento do julgamento na sessão de 24.07.2018, Resolução nº 1301-000.607, esta Turma, foi o de aguardar o deslinde do PAF nº 16561.720116/2014-57, em que houve compensação de ofício de saldo de prejuízo fiscal de período anteriores de R\$ 14.747.146,61, conforme cópia do Auto de Infração (fls. 1.390/1.404 do PAF nº 16561.720116/2014-57):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: ____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 16561-720.116/2014-57

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
07.689.002/0001-89
Nome Empresarial
EMBRAER S A

Período de Apuração do Tributo
01/01/2009 a 31/12/2009

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	256.392.194,80
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	77.312.384,19
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	179.079.810,61

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	50.472.907,88 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 50.472.907,88	0,00	14.747.146,61	35.725.761,27

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	35.725.761,27	15,00%	5.358.864,19

113. A Recorrente noticia em petição de 08.08.2023 que o PAF nº 16561.720116/2014-57, referente a ajuste de preços de transferência, onde houve a compensação de ofício de prejuízos fiscal de períodos anteriores, foi encerrado de maneira favorável à Recorrente, com o restabelecimento do saldo do prejuízo fiscal.

114. Diferentemente do entendimento da Turma ao proferir a Resolução nº 1301-000.607, em relação à compensação de ofício de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da

CSLL, entendo que não se está diante de uma das hipóteses que justificam o sobrestamento em razão da vinculação de processos, nos termos do art. 47¹⁸ do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

115. Não há conexão entre processos, visto que não há prova de que os fatos que ensejaram aquele lançamento guardam relação com as infrações deste processo. Tão pouco este processo decorre daquele procedimento fiscal. Por fim, desnecessário dizer não se estar diante de processos formalizados com os mesmos elementos de prova.

116. Em que pese divergir sobre a necessidade de sobrestamento do julgamento nos casos de compensação de ofício de prejuízo fiscal e da BCNCSLL, pois, ainda que sobrevenha decisão integralmente favorável à Recorrente no terceiro processo (onde se processou a compensação de ofício), o saldo de prejuízo fiscal ou BCNCSLL será restabelecido e poderá ser objeto de compensação futura, visto que os art. 15¹⁹ e art. 16²⁰ da Lei nº 9.065, de 1995, excluíram a limitação temporal para compensação desse ativo fiscal, isto é, não se está, portanto, cerceando o sujeito passivo fazer jus à compensação futura do saldo que porventura se mostre indevidamente compensado; o fato é que tem-se a materialização de um fato superveniente, que

¹⁸ Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;
II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e
III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

¹⁹ Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

²⁰ Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

é o cancelamento da autuação no PAF nº 16561.720116/2014-57, onde houve a compensação de ofício de prejuízo fiscal no montante de R\$ 14.747.146,61.

117. O lançamento em relação a essa matéria, insuficiência de saldo de prejuízo fiscal se deu em conformidade com o art. 509 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), que determina que o prejuízo compensável é aquele apurado no Livro de Apuração do Lucro Real.

118. A Autoridade Tributária responsável pelo lançamento deve utilizar o saldo de prejuízos fiscais disponível no momento da lavratura do lançamento de ofício. Se eventual saldo foi sensibilizado por procedimentos fiscais anteriores, ainda que não definitivamente julgados na esfera administrativa, o saldo a ser considerado é aquele após a compensação nesse terceiro processo.

119. O procedimento de lançamento (art. 142 do CTN) se aplica à época em que constituído, se no momento da constituição do lançamento, o saldo de prejuízos fiscais havia sido sensibilizado em razão de lançamento de ofício anterior, é novo saldo disponível que deve ser considerado para fins de compensação.

120. Não obstante a superveniente decisão favorável à Recorrente no PAF nº 16561.720116/2014-57 e o restabelecimento da parcela do saldo de prejuízo fiscal, no caso presente, verificou-se que no momento do lançamento a Recorrente não possuía saldo de prejuízo fiscal, por isso correto o lançamento em relação ao excesso indevidamente compensado.

121. Registre-se, por fim, que a reversão da compensação de ofício do prejuízo fiscal (R\$ 4.916.135,87) não tem efeito prático neste processo em razão do até aqui decidido, pois as demais parcelas reconhecidas são suficientes para eliminar o saldo de imposto devido no AC2012.

f) Da improcedência de ajustes na Parte B do Lalur referente a imposto pago no exterior

122. Alega a Recorrente que restou comprovada a legitimidade de todo o imposto de renda pago e retido no exterior, nos anos de 2010, 2011 e 2012, e, por essa razão, não poderia a Fiscalização ter procedido a reapuração da Parte B do Lalur, de R\$ 54.233.203,20 (R\$

44.339.961,52 + R\$ 9.893.241,68) para zero, pois tais pagamentos se referem a lucros efetivamente tributados.

123. Conforme já tratado no presente voto, de fato, assiste parcial razão à Recorrente.

124. À exceção dos valores retidos por Embraer Spain Holding, no valor de R\$ 1.310.393,41 (R\$ 104.226,69 + R\$ 1.206.166,72), ocorridas no AC2010, que não foram aceitas por falta de reconhecimento pelo Consulado da Embaixada Brasileira e utilizadas pela Recorrente para compensação da estimativa de março de 2012, e o valor de R\$ 85.086,91, utilizado na estimativa de dezembro de 2012, as demais parcelas, não utilizadas nas compensações aqui tratadas devem ser controladas na Parte B do Lalur para fins de dedução do imposto em anos-calendário futuros, conforme art. 14, §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213, de 2002.

g) Da improcedência de ajustes do Saldo Negativo do IRPJ

125. Como corolário da argumentação deduzida em sua peça recursal, pugna a Recorrente a recomposição do saldo negativo do IRPJ originalmente declarado.

126. Registre-se que o presente processo versa sobre lançamento de ofício, esse é o litígio tratado no presente processo, eventual restabelecimento do saldo negativo do ano-calendário 2012, deve ser objeto de análise no PAF nº 13850.720112/2015-14, apenso a este feito e que será objeto de deliberação na presente sessão de julgamento.

h) Juros sobre multa de ofício

127. Ao final, defenda a Recorrente ser ilegal a imputação de juros sobre a multa de ofício, pois o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, prevê a incidência dessa parcela apenas sobre tributo.

128. O art. 161²¹ do CTN determina que o crédito tributário não pago no vencimento é acrescido de juros de mora. A expressão “crédito tributário” compreende o tributo e a eventual penalidade. Dessa forma, não resta dúvida que os juros de mora incidem sobre o valor dessas duas parcelas quando a modalidade de lançamento for de ofício.

129. O assunto, contudo, não demanda maiores discussões no âmbito administrativo com a edição da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

i) Resumo sobre a análise de mérito no presente voto

130. A análise de mérito das diversas parcelas que compuseram o presente voto, que trata da exigência fiscal do AC2012, podem ser sintetizadas no seguinte quadro:

DISCRIMINAÇÃO	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR (R\$)			
	PER/DCOMP DIPJ	Lançamento Fiscal	Acórdão DRJ/CTA	CARF
ANO-CALENDÁRIO DE 2011				
(=) Lucro real declarado após comp. prejuízos fiscais	R\$ 9.730.716,46	R\$ 9.730.716,46	R\$ 9.730.716,46	R\$ 9.730.716,46
(+) IR devido declarado DIPJ 2013	R\$ 2.408.679,12	R\$ 2.190.037,55	R\$ 2.190.037,55	R\$ 2.190.037,55
(-) imposto de renda retido na fonte	-R\$ 43.737.448,49	-R\$ 43.737.448,49	-R\$ 43.737.448,49	-R\$ 43.737.448,49
(-) imposto de renda mensal estimativa	-R\$ 2.408.679,12	-R\$ 2.408.679,12	-R\$ 2.408.679,12	-R\$ 2.408.679,12
(+) prejuízo fiscal R\$ 874.566,27 comp.indev.	R\$ -	R\$ 218.641,57	R\$ 218.641,57	R\$ 218.641,57
(=) Saldo de IRPJ a pagar AC 2011	-R\$ 43.737.448,49	-R\$ 43.518.806,92	-R\$ 43.518.806,92	-R\$ 43.518.806,92
ANO-CALENDÁRIO DE 2012				
(=) Lucro real declarado após comp.prejuízos fiscais	R\$ 1.050.422.122,56	R\$ 1.050.422.122,56	R\$ 1.050.422.122,56	R\$ 1.050.422.122,56
(+) IR devido declarado DIPJ 2013	R\$ 262.581.530,64	R\$ 262.581.530,64	R\$ 262.581.530,64	R\$ 262.581.530,64
(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	-R\$ 5.259.254,26	-R\$ 5.259.254,26	-R\$ 5.259.254,26	-R\$ 5.259.254,26
(-) Valor Remun. Licença Maternidade	-R\$ 1.488.669,33	-R\$ 1.488.669,33	-R\$ 1.488.669,33	-R\$ 1.488.669,33

²¹ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Soma	R\$ 255.833.607,05	R\$ 255.833.607,05	R\$ 255.833.607,05	R\$ 255.833.607,05
(-) imposto de renda pago/retido no exterior:				
. imposto pago em 2010 e 2011	-R\$ 36.021.762,48	R\$ -	R\$ -	-R\$ 36.021.762,48
. imposto retido em 2010 e 2011	-R\$ 7.769.150,49	R\$ -	R\$ -	-R\$ 6.458.767,08
. imposto pago em 2012	-R\$ 33.269.797,75	-R\$ 32.634.168,18	-R\$ 33.269.797,75	-R\$ 33.269.797,75
. imposto retido em 2012	-R\$ 1.253.830,49	-R\$ 576.003,37	-R\$ 944.311,18	-R\$ 944.311,18
Soma	-R\$ 78.314.541,21	-R\$ 33.210.171,55	-R\$ 34.214.108,93	-R\$ 76.694.638,49
(-) imposto de renda retido na fonte:				
. IRRF deduzido no ajuste anual	-R\$ 801.945,14	-R\$ 801.895,16	-R\$ 801.895,16	-R\$ 801.895,16
. IRRF deduzido das estimativas mensais	-R\$ 32.477.301,45	-R\$ 32.477.351,00	-R\$ 32.477.351,00	-R\$ 32.477.351,00
Soma	-R\$ 33.279.246,59	-R\$ 33.279.246,16	-R\$ 33.279.246,16	-R\$ 33.279.246,16
(-) estimativas compens.c/saldos neg. per. anteriores:				
. DCOMP 00052.57000.251012.1.3.17-8030 (jun)	-R\$ 23.435.081,49	-R\$ 22.488.437,77	-R\$ 22.488.437,77	-R\$ 23.435.081,49
. demais declarações de compensação	-R\$ 147.487.375,21	-R\$ 147.487.375,21	-R\$ 147.487.375,21	-R\$ 147.487.375,21
Soma	-R\$ 170.922.456,70	-R\$ 169.975.811,98	-R\$ 169.975.811,98	-R\$ 170.922.456,70
(+) ajuste no lucro real:				
. diferença de R\$ 12.333.454,42 lucro no exterior	R\$ -	R\$ 3.083.363,61	R\$ -	R\$ -
. prejuízo fiscal de R\$ 19.672.543,46 comp.indev.	R\$ -	R\$ 4.916.135,87	R\$ 4.916.135,87	R\$ -
Soma	R\$ -	R\$ 7.999.499,48	R\$ 4.916.135,87	R\$ -
(=) Saldo de IRPJ a pagar do AC 2012	-R\$ 26.682.637,45	R\$ 27.367.876,84	R\$ 23.280.575,85	-R\$ 25.062.734,30

131. Em resumo, embora nem todas as parcelas demandas pela Recorrente tenham sido acatadas no presente voto, o reconhecimento das parcelas de R\$ 946.643,72, utilizado para compensar parte da estimativa de junho de 2012, e parte das parcelas de R\$ 36.021.762,48 e de R\$ 6.458.767,08, referente a imposto pago e retido no exterior, originalmente utilizada pela Recorrente para liquidar a estimativa de março de 2012, devem ser objeto de compensação por parte da Autoridade Fiscal, por ocasião do lançamento de ofício, até o limite do imposto devido.

132. Dessa forma, o saldo a ser controlado na Parte B do Lalur, a título de imposto pago ou retido em anos anteriores, após a compensação de ofício no presente lançamento, é a diferença entre o valor mantido pela DRJ (R\$ 23.280.575,85) e aqueles reconhecidos no presente voto (R\$ 43.427.173,28), ou seja, deve o saldo de R\$ 20.146.597,43 ser controlado na Parte B para dedução do imposto devido em períodos subsequentes.

Dispositivo

133. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER o Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, voto por REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, por DAR PROVIMENTO cancelar a exigência de IRPJ relativa ao AC2012.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins