



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.720101/2007-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.611 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2019
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO INCABÍVEL.

Considerada a natureza do IRRF pago no exterior como antecipação do imposto devido no ajuste final, é facultada a sua compensação desde que haja lucro real positivo, pois é vedado gerar saldo negativo de IRPJ com o Imposto Retido na Fonte pago no exterior.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. IRRF A COMPENSAR. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO.

Comprovada a retenção do IRRF incidente sobre o recebimento de juros sobre o capital próprio, cabível sua utilização na formação do saldo negativo de imposto de renda do ano calendário, desde que o referido imposto não seja objeto de compensação com o tributo devido no pagamento de rendimentos de mesma natureza aos sócios e quotistas da Contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito adicional de R\$3.240.002,82, homologando as compensações ainda pendentes até o limite do valor reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente). Ausente o Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues substituído pela conselheira Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça.

Relatório

Trata-se de PER/DCOMP (v. e-fls 02/45) através do qual a Contribuinte solicitou o reconhecimento de crédito de saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2003, no valor de R\$19.501.599,69, a ser utilizado na compensação de tributos diversos. Abaixo reproduzo o quadro constante da Ficha 12A da DIPJ/2004, que demonstra a composição do saldo negativo do ano calendário de 2003:

Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real	R\$
Imposto de Renda sobre o Lucro Real	0,00
(-) Imp. Pago no Exterior s/ Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	4.451.221,14
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	14.767.993,25
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgão Público	282.385,30
(-) Imposto de Renda Mensal pago por Estimativa	0,00
(=) Imposto de Renda a Pagar	(19.501.599,69)

No mister de sua competência regimental, a Autoridade Administrativa realizou os procedimentos necessários à verificação da liquidez e certeza do crédito pleiteado, concluindo pela existência apenas parcial do saldo negativo. Após a análise da Delegacia da Receita Federal de Santo André/SP (v. e-fls. 98/101), restaram confirmados apenas R\$15.050.378,55 do crédito pleiteado, tendo sido glosada a importância de R\$4.451.221,14, relativos a imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital. O fundamento para a glosa, essencialmente, foi o seguinte:

Desta feita, não havendo no período em questão, base tributável sujeita à incidência do IRPJ, não há que se falar em imposto incidente no País sobre os rendimentos auferidos no exterior, não sendo admissível a restituição, no País, de imposto pago no exterior. Somente é cabível a compensação de imposto pago no exterior, se o rendimento correspondente for tributado no País, e houver imposto a ser pago sobre tal incidência.

Resumindo, diante da apuração de prejuízo fiscal no ano calendário de 2003, não haveria a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior conforme os ditames estatuídos pelo art. 395 do Regulamento do Imposto de Renda.

Não conformada com a decisão da DRF Santo André/SP, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de e-fls. 109/121 em que argui o seguinte:

A legislação de regência não teria criado obstáculos à compensação, em anos-bases futuros, dos valores lançados no período em que tenha sido apurado prejuízo fiscal, desde que a receita proveniente do lucro, rendimento ou ganho de capital auferido no exterior tenha sido computada no lucro real do ano calendário;

Que teria cumprido com o estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 213/02, especialmente seu art. 14, § 15, que permitiria a compensação em anos calendários futuros;

Que a apuração do prejuízo fiscal em nada obsta a compensação dos tributos incidentes no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital;

Alega que incorreu em erro ao preencher a linha 12 da Ficha 12A. Nesse campo foi informado o valor de R\$4.451.221,14 a título de imposto pago no exterior. Entretanto, estaria

embutido erroneamente neste valor a importância de R\$1.211.218,32, que referir-se-ia, na verdade, a IRRF incidente sobre juros sobre o capital próprio;

Pugna pela aplicação do art. 100 do CTN para garantir a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 213/02;

Recebida a Manifestação de Inconformidade, foi devidamente apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas – DRJ/CPS, que editou o Acórdão nº 05-28.341 – 4ª Turma, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

Saldo Negativo de IRPJ. Imposto de Renda Retido por Fonte situada no país e no exterior. Dedutibilidade.

A compensação de saldo negativo de IRPJ condiciona-se à demonstração da certeza e da liquidez do direito.

O IRRF é antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, constituindo dedução, quando comprovado o oferecimento à tributação dos rendimentos correspondentes e apresentado o respectivo Comprovante de Rendimentos Pagos, emitido nos termos da legislação vigente. No caso do IRRF pago no exterior, o Comprovante de Retenção deve ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, obrigação esta somente dispensada quando a pessoa jurídica 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.

A dedução de IRRF pago no exterior não pode gerar saldo negativo de IRPJ. Na hipótese de apuração de prejuízo fiscal, é facultado à pessoa jurídica controlar no Lalur o IRRF pago no exterior e promover a sua dedução com o imposto devido até o segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, desde que, em tais períodos, seja apurado lucro real positivo e observados os limites de dedução.

Constatado o pagamento/crédito de Juros sobre o Capital Próprio aos quotistas da contribuinte, a falta da apresentação da escrituração contábil/fiscal da pessoa jurídica, a comprovar que não se fez uso da faculdade prevista no art. 668, §2º, do RIR/99, impede seja admitida a dedutibilidade do IRRF incidente sobre a Receita de Juros Sobre o Capital Próprio auferida pela interessada.

Indeferido direito creditório adicional, não se homologam as compensações trazidas a litígio.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em resumo, os fundamentos adotados pela decisão recorrida para negar provimento à Manifestação de Inconformidade foram os seguintes:

Não há previsão legal para a restituição/compensação do IRRF pago no exterior que não tenha sido aproveitado em virtude de prejuízo fiscal, mas apenas a faculdade de

diferimento de sua dedução no cálculo do IRPJ devido, até o segundo ano calendário subsequente ao de sua apuração;

Somente o saldo negativo de IRPJ é passível de restituição/compensação e não as antecipações que individualmente contribuem para a sua composição (estimativas e IRRF);

Equivocado o entendimento da Contribuinte em relação à aplicação do art. 14, § 15, da Instrução Normativa SRF nº 213/02, razão pela qual não se cogita da aplicação do art. 100 do CTN, mesmo porque, no presente caso, o direito creditório analisado, objeto das PER/DCOMP de que trata este processo, consiste no próprio saldo negativo de IRPJ e não no IRRF pago no exterior individualmente considerado;

Os documentos apresentados para comprovar o imposto pago no exterior não se revestem dos requisitos legais para serem aceitos, pois não foi reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador nem passou pelo Consulado da Embaixada Brasileira; também não foi justificada tal dispensa pela interessada, mediante comprovação de que o país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital, prevê a incidência do imposto de renda que foi pago; referido comprovante sequer foi traduzido, não possuindo, também, qualquer referência à data em que foi pago o imposto nele consignado, o que impediria a conferência do cálculo de conversão do imposto pago em moeda nacional;

Não se verificou, compulsando a DIPJ/2004, a tributação dos rendimentos, lucros ou ganhos auferidos no exterior, eis que na linha própria da declaração (Ficha 06A, linha 28) os valores estão “zerados”;

Também não foram juntados aos autos as demonstrações financeiras que comprovariam a tributação dos lucros auferidos no exterior;

Por fim, a questão mais importante, justamente o fato de que não houve a apuração de lucro real positivo no período, consistindo, portanto, em fato impeditivo para a dedução do IRRF pago no exterior;

Em relação ao IRRF incidente sobre juros sobre o capital próprio, a interessada não logrou demonstrar não ter feito uso da faculdade prevista no art. 668, §2º, do RIR/99, à vista da informação constante da Ficha 06A/35, que informa a dedução da despesa com pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio aos quotistas, o que excluiria o direito à dedução do citado IRRF no Cálculo do IR sobre o Lucro Real. Poderia tê-lo feito com a apresentação da escrituração contábil/fiscal da pessoa jurídica, o que não ocorreu;

Irresignada com a decisão acima, a Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de e-fls. 167/182, através do qual, em apertada síntese, alega o seguinte:

Em relação aos comprovantes de retenção do IRRF pago no exterior, a Recorrente juntou aos autos a tradução juramentada do documento “*Foreign Person’s US Source Income Subject to Withholding*” (que seria o próprio comprovante de retenção já apresentado na Manifestação de Inconformidade);

Cita também a transcrição da tradução juramentada da legislação americana comprovando a incidência do imposto de renda pago;

Desde 2001, não há mais limitação temporal para a utilização de créditos do imposto de renda pagos no exterior, confrontando o que teria sido disposto na decisão recorrida, de que o imposto não compensado, por conta da apuração de prejuízo fiscal, poderá sê-lo até o segundo ano calendário subsequente ao de sua apuração;

Estaria claramente verificável o efetivo oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos no exterior pela Recorrente, pois tais receitas teriam sido contabilizadas de forma a diminuir conta de custos e foram declaradas na Ficha 4, Linha 16, “Outros Custos”. Juntou ao recurso balancete que comprovaria tal alegação, indicando a conta contábil S904200000, denominada indevidamente como “Despesas Royalties”, no valor de R\$5.071.048,93, como recebedora dos respectivos valores (v. e-fls 280);

Com relação ao IRRF incidente sobre juros sobre o capital próprio, informa que seria facilmente identificável na linha 35 da Ficha 06A da DIPJ que a linha referente ao pagamento do respectivo rendimento traz o valor de R\$867.286,43, entretanto, por um erro seu, referir-se-ia, na verdade, a pagamento de fornecedor, leasing de equipamentos, conforme demonstra o razão contábil detalhado do ano calendário de 2003 (v. e-fls. 291/295);

Já a falta de creditamento do pagamento de juros sobre o capital próprio aos seus cotistas restaria comprovada pela inexistência da conta contábil S926500012, “*única conta contábil utilizada pela empresa quando há pagamento de juros sobre capital próprio*”;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o crédito que foi submetido pelo contribuinte à análise de liquidez e certeza por parte da autoridade administrativa da Delegacia da Receita Federal do Brasil, deriva de saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2003.

Referido saldo negativo foi formado, conforme as informações constantes da DIPJ, a partir dos seguintes elementos:

Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real	R\$
Imposto de Renda sobre o Lucro Real	0,00
(-) Imp. Pago no Exterior s/ Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	4.451.221,14
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	14.767.993,25
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgão Público	282.385,30
(-) Imposto de Renda Mensal pago por Estimativa	0,00
(=) Imposto de Renda a Pagar	(19.501.599,69)

A partir da glosa do valor de R\$4.451.221,14, relativos a imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital, deu-se início ao litígio com a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte. Em seu primeiro recurso, a Contribuinte contesta a glosa fazendo uma primeira retificação na informação constante da DIPJ; desta feita, esclarece que cometeu um erro no preenchimento da declaração, haja vista que o valor de R\$4.451.221,14 deveria ser dividido entre o imposto pago no exterior (R\$1.211.218,32) e o IRRF sobre pagamento de juros sobre o capital próprio (R\$3.240.002,82).

A DRJ/CPS não acolheu as alegações da Recorrente, indeferindo a manifestação de inconformidade. Em relação ao imposto pago no exterior, a defesa foi rechaçada, fundamentalmente, em virtude da apuração de prejuízo fiscal no ano calendário de 2003, consistindo, portanto, em fato impeditivo para a dedução do IRRF pago no exterior. Neste mesmo ponto a DRJ ainda apontou:

A falta de apresentação da documentação comprobatória do recolhimento do imposto, devidamente consularizada e reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador; ausente também a tradução juramentada dos documentos apresentados;

Que a Contribuinte não teria tributado os rendimentos auferidos no exterior, eis que na linha própria da declaração (Ficha 06A, linha 28) os valores estão “zerados”;

Também não foram juntados aos autos as demonstrações financeiras que comprovariam a tributação dos lucros auferidos no exterior;

No recurso voluntário a Contribuinte não atacou a questão fundamental para a resolução da pendenga, que diz respeito justamente ao fato de ter apurado prejuízo fiscal no ano calendário de 2003, o que impediria a compensação do imposto pago no exterior no respectivo ano calendário. Não deduziu uma linha sequer em seu recurso a respeito. Preferiu gastar tinta com a questão do diferimento da compensação do imposto para períodos subsequentes, matéria que não interfere nem interessa à lide, que trata da formação do saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2003.

Também não conseguiu comprovar que tributou os rendimentos auferidos no exterior quando da apuração do lucro real. A alegação de que estaria “*claramente verificável*” o efetivo oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos no exterior, **pois tais receitas teriam sido contabilizadas de forma a diminuir conta de custos** e foram declaradas na Ficha 4, Linha 16, “*Outros Custos*”, é inaceitável.

Tentou comprovar sua alegação com a juntada de balancete, indicando a conta contábil S904200000, que teria sido denominada indevidamente como “Despesas Royalties”, no valor de R\$5.071.048,93, como recebedora dos respectivos valores (v. e-fls 280).

Ora, tão somente o balancete, sem o acompanhamento do respectivo razão da conta não prova absolutamente nada. Da forma como apresentadas as alegações em conjunto com os documentos que a acompanham, não vejo outra expressão para adjetivá-las a não ser de fantasiosas.

A única coisa a se aproveitar do recurso neste ponto talvez fosse a apresentação dos comprovantes de retenção do IRRF pago no exterior, acompanhados da tradução

juramentada do documento “*Foreign Person’s US Source Income Subject to Withholding*” (que seria o próprio comprovante de retenção já apresentado na Manifestação de Inconformidade), bem assim a transcrição da tradução juramentada da legislação americana comprovando a incidência do imposto de renda pago.

Portanto, adoto como minhas as razões já expendidas na decisão recorrida a respeito da glosa do imposto recolhido no exterior (v. e-fls. 153/158):

O litígio reside quanto à compensação do imposto pago no exterior (faculdade utilizada pela contribuinte na apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003), a qual é regida no art. 395 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

Art.395.A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 15).

§1ºPara efeito de determinação do limite fixado no **caput**, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, §1º).

§2ºPara 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 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, §2º).

§3ºO 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 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, §3º).

§4ºPara efeito da compensação do imposto referido neste artigo, com relação aos lucros, a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do §10 do art. 394 (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 16, §2º, inciso I).

§5ºFica dispensada da obrigação de que trata o §2º deste artigo a pessoa jurídica que 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 (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 16, §2º, inciso II).

§6ºOs créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto 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 (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 1º, §4º).

§7ºRelativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999 (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 1º, §5º).

§8ºO imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas

disposições do art.245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (Medida Provisória nº 1.807-2, de 25 de março de 1999, art. 9º).

§9ºAplicam-se à compensação do imposto a que se refere o parágrafo anterior o disposto no **caput** deste artigo (Medida Provisória nº 1.807-2, de 1999, art. 9º, parágrafo único).

A matéria foi disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 38, de 27 de junho de 1996, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, cuja vigência se deu a partir de 08 de outubro de 2002, pelo que esta última é norma válida para os fatos geradores ocorridos da mencionada data em diante. É o seguinte o teor do citado normativo:

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. 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.

Das normas transcritas, depreende-se a obrigatoriedade de o Comprovante de Retenção ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, a qual somente é dispensada quando a pessoa jurídica “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”.

Depreende-se, também, que a compensação do imposto pago no exterior é condicionada, entre outros, ao oferecimento no país à tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, comprovados os lucros por meio das Demonstrações Financeiras correspondentes. E que referida compensação não pode gerar saldo negativo de IRPJ, pois é limitada ao valor do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Por força da vedação acima mencionada, o tributo 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 até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, nos termos das disposições introduzidas pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 19, § 4º, desde que efetuados os devidos controles no Lalur.

Veja-se que a compensação citada no parágrafo anterior é a do IRRF pago no exterior com o IRPJ que for devido até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, inexistindo na legislação transcrita a possibilidade de compensação distinta daquela mencionada. Exceção há de ser feita em relação à CSLL, haja vista a previsão contida no art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, acima transcrito.

De fato, considerando a natureza do IRRF pago no exterior como antecipação do imposto devido no ajuste final, a faculdade de compensação acima mencionada consiste, pois, num benefício fiscal para o diferimento da dedução do IRRF pago no exterior visando que tal dedução possa ser computada no cálculo do IRPJ devido em períodos posteriores, limitado até o segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, evidentemente, desde que em tais períodos subsequentes tenha havido lucro real positivo, pois, como já enfatizado anteriormente, é vedado gerar saldo negativo de IRPJ com o imposto retido na fonte pago no exterior. Da mesma forma, consiste em benefício fiscal a dedução do saldo do IRRF pago no exterior excedente à compensação com o IRPJ, no cálculo da CSLL devida.

Inexiste previsão legal de restituição/compensação, visando a extinção de débitos tributários, do IRRF pago no exterior que não tenha sido aproveitado em virtude de prejuízo fiscal, mas apenas a faculdade de diferimento de sua dedução no cálculo do IRPJ devido, até o segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração; além da faculdade de dedução do saldo excedente à compensação com o IRPJ, no cálculo da CSLL devida.

Somente o saldo negativo de IRPJ é passível de restituição/compensação e não as antecipações que individualmente contribuem para a sua composição (estimativas e IRRF). - Equivocado, portanto, o entendimento esposado pela contribuinte em sua defesa, relativamente ao disposto no art. 14, § 15, da IN SRF nº 213, de 2002, não encontrando guarida no ordenamento legal vigente.

Assim, sequer se cogita da aplicação das disposições do art. 100 do CTN em relação à interpretação equivocada que o próprio sujeito passivo dá aos atos normativos regularmente inseridos no ordenamento legal vigente, mesmo porque, no presente caso, o direito creditório analisado, objeto das PER/DCOMP de que trata este processo,

consiste no próprio saldo negativo de IRPJ e não no IRRF pago no exterior individualmente considerado.

(...)

Também a interessada deixou de acostar as Demonstrações Financeiras correspondentes, a fim de comprovar a tributação dos lucros auferidos no exterior, como exigido na legislação pertinente.

Por fim, como bem enfatizado pela autoridade fiscal, não houve a apuração de lucro real positivo no período, consistindo fato impeditivo, portanto, para a dedução do IRRF pago no exterior. Nesse caso, caberia à requerente, unicamente, o controle do IRRF pago no exterior no Lalur, nos valores calculados de acordo com a legislação transcrita, para dedução do imposto de renda devido até o segundo ano-calendário subsequente de sua apuração (2003), quando em tais períodos tenha sido apurado lucro real positivo.

Assim, não há como se acolher a dedução do IRRF pago no exterior no valor pretendido de R\$1.211.218,32.

Por tudo o que foi exposto acima, nego provimento ao recurso no ponto, mantendo a glosa do imposto pago no exterior na formação do saldo negativo do IRPJ do ano calendário de 2003.

Já em relação ao imposto pago sobre o creditamento de juros sobre o capital próprio, creio que as alegações da Recorrente são plausíveis e suficientes para reconhecer o seu direito. Às e-fls. 137/138 foram acostados o comprovante de pagamento, tendo como fonte pagadora a empresa Banco General Motors S/A e o respectivo DARF utilizado para o recolhimento do imposto. O sistema SINAL08 comprova o efetivo recolhimento, vide e-fls. 147.

A DRJ/CPS negou provimento ao recurso neste ponto porque a interessada não teria demonstrado não ter feito uso da faculdade prevista no art. 668, §2º, do RIR/99, além de ter preenchido o campo relativo ao pagamento de despesa com juros sobre o capital próprio, na Ficha 06A/35, da DIPJ, o que excluiria o direito à dedução do citado IRRF no Cálculo do IR sobre o Lucro Real.

Reza o art. 668, § 2º, do RIR/99:

Art.668.Estão sujeitos ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito, os juros calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 347 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, §2º).

(...)

§2ºNo caso de beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata esta Seção poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, §6º).

A Contribuinte tanto pode ser beneficiária de juros sobre o capital próprio, quanto fonte pagadora de rendimentos de mesma natureza devidos aos seus sócios e quotistas. Quando for beneficiária de juros sobre o capital próprio, o imposto retido pela fonte pagadora poderá ser objeto de compensação com o devido quando do pagamento de juros aos seus sócios e quotistas. O §2º do art. 668 do RIR/99 permite essa compensação, entretanto, em contrapartida, o imposto que for compensado não poderá compor o saldo negativo do IRPJ do respectivo ano calendário.

Ao examinar a DIPJ/2004 da Contribuinte, a DRJ/CPS verificou que a mesma havia informado na linha 35 da Ficha 6A (despesa com juros sobre o capital próprio) o valor de R\$867.286,43. A partir dessa informação, a Delegacia de Julgamento inferiu que a Contribuinte deveria ter comprovado não ter feito uso da faculdade conferida pelo art. 668, § 2º, do RIR/99, ou seja, deveria demonstrar que ao pagar os juros sobre o capital próprio aos seus sócios/quotistas não efetuou a compensação do imposto de renda retido sobre os rendimentos auferidos como beneficiário do Banco General Motors S/A.

No recurso voluntário, a Recorrente alega que o valor de R\$867.286,43 referir-se-ia, na verdade, a pagamento de fornecedor, relativo a uma despesa com leasing de equipamentos; referido valor teria sido informado na linha errada da DIPJ, não se tratando de despesas com juros sobre o capital próprio. Comprova sua alegação com a juntada do razão contábil detalhado do ano calendário de 2003 (v. e-fls. 291/295). Também aponta que a despesa com o pagamento de juros sobre o capital próprio possuiria o código S926500012, conta inexistente no balancete juntado aos autos às e-fls. 263/290.

Efetivamente, as alegações da Contribuinte possuem um certo grau de confiabilidade, haja vista que o valor informado na linha 35 da Ficha 6A da DIPJ não se refere a pagamento de juros sobre o capital próprio, mas a despesa com pagamento de leasing. Também não encontrei no balancete juntado às e-fls. 263/290 nenhuma conta que informe o pagamento de juros sobre o capital próprio. Assim, cai por terra todo o raciocínio desenvolvido pela DRJ/CPS de que a Contribuinte deveria comprovar que não compensou o IRRF retido sobre os rendimentos recebidos com o tributo devido sobre os valores que teriam sido pagos (e que não existiram). Portanto, não cabe, no caso, à Recorrente fazer a prova negativa, razão pela qual opino por acatar os argumentos constantes do recurso voluntário para reconhecer um crédito adicional de R\$3.240.002,82.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito adicional de R\$3.240.002,82, homologando as compensações ainda pendentes até o limite do valor reconhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves