



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.903920/2014-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.901 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 31 de agosto de 2023
Recorrente PROMOVERDI PROMOTORA DE VENDAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

IRRF PAGO SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR..
POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NO SALDO NEGATIVO.
OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO.

Comprovado que houve oferecimento à tributação de rendimentos auferidos no exterior e que houve a retenção dos valores do imposto em país estrangeiro, o valor pago a título de IR deve compor o saldo negativo invocado como direito creditório em declaração de compensação.

PER/DCOMP. ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO. SÚMULA CARF Nº 168.

Mesmo após a ciência do despacho decisório, a comprovação de inexatidão material no preenchimento da DCOMP permite retomar a análise do direito creditório. Aplicação da Súmula CARF nº 168.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da formação de indébito ante à possibilidade de aproveitamento de imposto pago no exterior por sua controlada indireta, bem como por se referir a fato ou a direito superveniente, ante os documentos carreados aos autos e aplicação das determinações da Súmula CARF nº 168, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para que seja analisado o mérito do pedido quanto à existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp, devendo o rito processual ser retomado desde o início (Decreto nº 70.235/1972).

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 101-007.098, proferido pela 10ª Turma da DRJ01, em 08 de março de 2021, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente.

Por bem resumir os fatos ocorridos até o momento, transcrevo a seguir o relatório que apoiou o acórdão de piso, que se complementado oportunamente:

PROMOVERDI PROMOTORA DE VENDAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, pessoa jurídica já qualificada nos autos, interpôs manifestação de inconformidade contra o despacho decisório 098666405, da DRF – São José do Rio Preto, que não reconheceu o direito creditório pleiteado pela requerente, nem homologou as compensações declaradas em Dcomp.

O crédito utilizado na declaração de compensação (Dcomp) era o saldo negativo de IRPJ do ano base 2008, no valor de R\$ 154.115,61, composto por duas parcelas, a saber: a) imposto pago no exterior – R\$ 99.990,13; e b) imposto retido na fonte – R\$ 54.125,48.

O imposto retido na fonte foi integralmente confirmado. O imposto pago no exterior, porém, foi glosado no todo. De acordo com o despacho decisório, deu causa à glosa o fato de a documentação apresentada pela requerente não atender à legislação aplicável.

A par da insuficiência da documentação apresentada, o despacho decisório encontra seus fundamentos na informação de fls. 262 a 264, a qual dá ênfase ao fato de que teria sido apresentado um comprovante de imposto no pago no exterior, mas feito por empresa com a qual a requerente não demonstrou qualquer vínculo societário. A requerente, ademais, não teria apresentado escrituração separada e discriminada das participações em controladas e coligadas no exterior. Por último não teria sido demonstrada a correlação entre as empresas WV Holdings Ltd, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, e Automotores Juan Manuel Fangio S/A, sediada na Argentina.

A glosa fez desaparecer o saldo negativo.

A requerente, não resignada, apresentou manifestação de inconformidade. Disse ter mostrado a regularidade da tributação, bem como juntado documentos comprobatórios do recolhimento de imposto de renda no exterior. Aduziu que o despacho decisório não reúne condições de prosperar, e que a autoridade fiscal laborou em erro. Discorreu sobre a formação do saldo negativo.

Ressaltou, por fim, que o processo administrativo deve observar as regras da verdade material.

Com essas alegações, pediu o provimento da manifestação de inconformidade.

Por sua vez, a 10ª Turma da DRJ01 julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não reconhecendo o direito creditório em discussão.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos já delineados em sede de manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

“(…)

3. Mérito.

3.1. Da estrutura societária.

Como previamente adiantado, o despacho decisório teve origem em PER/DCOMP apresentado pela recorrente, por meio do qual foi pleiteado o reconhecimento de crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2008, composto por IRRF. A recorrente também indicou que, na apuração do IRPJ do período, apropriou IR pago no exterior por sua controlada indireta.

A despeito de terem sido confirmadas as parcelas relacionadas ao IRRF, questionou-se o aproveitamento do IR pago no exterior pela empresa Automotores Juan Manuel Fangio, controlada indireta da recorrente, sediada na Argentina.

Isso porque, segundo a informação fiscal, a recorrente não teria logrado êxito em comprovar a correlação entre sua controlada direta, WV Holdings, e sua controlada indireta, Automotores Juan Manuel Fangio, que efetuou o recolhimento do imposto o exterior. Veja-se trecho das conclusões da referida informação fiscal:

“(…)

12 - Conforme exposto acima, a interessada solicita compensar tributos devido por empresa brasileira com tributo pago no exterior, sendo que cabe ao postulante o ônus da prova de seu direito.

13 - Apesar de ter apresentado comprovantes de recolhimento do imposto pago no exterior por outra empresa, a interessada não comprovou conforme documentação apresentada, ligação estatutária entre as empresas envolvidas, nem apresentou escrituração separada e discriminada das participações em controladas ou coligadas no exterior na contabilidade da GV Holding.

14 - Destarte, os documentos apresentados não demonstraram correlação entre as empresas WV Holdings Limited (sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, paraíso fiscal conforme art.1º, inciso LXV, da INRFB 1037, de 4 de Junho de 2010) e Automotores Juan Manuel Fangio S/A(sediada na Argentina).”

No mesmo sentido foi o entendimento do v. acórdão recorrido, que concluiu que “não existe qualquer elemento que comprove o vínculo societário entre a requerente e a empresa Juan Manuel Fangio S/A, sediada na Argentina”, pois “a requerente não apresentou qualquer documento oficial que comprovasse vínculos societários entre a empresa Juan Manuel Fangio S/A, que teria feito o pagamento do imposto sobre a renda, e a empresa WV Holdings, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, que teria auferido os lucros.”

É importante ressaltar, primeiramente, que a partir dos trechos acima transcritos resta evidente que não se questionaram os pagamentos feitos pela empresa Automotores Juan Manuel Fangio na Argentina a título de imposto de renda, os quais foram aproveitados pela recorrente na proporção de sua participação na referida empresa.

Em outras palavras, os comprovantes apresentados em sede de fiscalização (fls. 24-116) foram aceitos pela autoridade fiscal e pela decisão de primeira instância, sendo fato incontroverso nos presentes autos que a aludida empresa recolheu, a título de imposto de renda, no ano de 2008, um total de 6.600.000,00 pesos, o que correspondia, à época, a R\$ 4.470.780,60.

Sem prejuízo, quanto à forma de comprovação do imposto de renda pago no exterior, para efeito de sua compensação no Brasil, a recorrente esclarece que o art. 26, parágrafo 2º, da Lei n. 9249, originalmente regulou a matéria, disciplinando ser necessário o documento pelo qual se deu o recolhimento no exterior, reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado da embaixada brasileira. Posteriormente, o art. 16, parágrafo 2º, da Lei n. 9430 dispensou tais exigências quando se comprove que a legislação do país de origem prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação que for apresentado, ou seja, quando houver prova feita por meio de comprovantes de arrecadação, de que o imposto foi de fato pago no exterior. É o que se verifica do caso dos autos, em que a recorrente trouxe à baila a declaração de rendas e sua respectiva tradução juramentada (fls. 25-49) guias de recolhimento e compensação do imposto pago no exterior (fls. 52-88 e 108-113), bem como das retenções sofridas (fls. 89-106), cumprindo a determinação do art. 16 da Lei n. 9430.

Ainda com relação ao imposto de renda pago na Argentina, registre-se que o Acordo Internacional celebrado entre o Brasil e a Argentina, para simplificar a legalização de documentos públicos, publicado no Diário Oficial n. 77, de 23.04.2004, estabelece que os documentos públicos expedidos no território de uma das Partes (Brasil ou Argentina), que devam ser apresentados no território da outra, serão dispensados de toda e qualquer forma de intervenção consular, para que produzam os efeitos que lhe são próprios. Assim, especificamente em relação à Argentina, é suficiente a apresentação dos comprovantes de recolhimento do imposto de renda emitidos pela *Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)*, para que seja autorizada a sua compensação com o IRPJ devido no Brasil.

Ademais, também é fato incontroverso nos presentes autos que a recorrente ofereceu à tributação o total de R\$ 740.480,00 (1.093.136 pesos), que representa 6,01% do lucro total auferido pela Automotores Juan Manuel Fangio no ano de 2008, visto que não questionado pelas d. autoridades fiscal e julgadora.

Ainda em caráter preliminar, cumpre ressaltar que foi reconhecida a participação societária da recorrente na WV Holdings, no percentual de 6,54%, o que também deve ser considerado fato incontroverso nos presentes autos.

Nesse cenário, confira-se a estrutura societária ora em questão:



Pois bem. Como mencionado anteriormente, o questionamento fiscal restringiu-se à comprovação da participação societária da empresa WV Holdings na empresa Automotores Juan Manuela Fangio, no percentual de 91,84%.

Com vistas a demonstrar a referida relação, a recorrente apresenta, no presente momento, o livro de registro de ações da empresa Automotores Juan Manuela Fangio e sua respectiva tradução juramentada (doc. 01), que comprova a titularidade das ações, demonstrando que de um total de 32.165.283,00 ações, a WV Holdings era detentora de 29.539.524,00 ações, que correspondem a 91,84%.

Veja-se:

ASAMBLEA GENERAL				
Nro de orden	FECHA		ACCIONISTA Nombre y apellido completo Documento de identidad Domicilio	REPRESENTANTE Nombre y apellido completo Documento de identidad Domicilio
	AÑO	DIA MES		
1	17	10	WV Holdings Ltd. 29.539.524 acciones	WV Holdings Ltd. 29.539.524 acciones

DEL 17 DE OCTUBRE DE 2008				
Cantidad de acciones o certificados	Números de los títulos acciones o certificados	CAPITAL \$	Cantidad de votos	FIRMAS
29.539.524	29.539.524	29.539.524	29.539.524	

Em complemento, a recorrente apresenta, também, as demonstrações financeiras da aludida empresa e sua respectiva tradução juramentada (doc. 02), assinadas pelo Sr. Waldemar Verdi Junior, representante legal da empresa naquele ano (doc. 03), que corroboram o percentual de participação societária acima demonstrado. Confirma-se:

**EJERCICIO ECONÓMICO N° 41 INICIADO EL 1° DE ENERO DE 2008
PRESENTADO EN FORMA COMPARATIVA CON EL EJERCICIO ANTERIOR**

ESTADOS CONTABLES AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008
(expresados en pesos)

Actividad Principal: Venta de Automotores - Concesionario Mercedes Benz.

Fecha de inscripción en el Registro Público de Comercio

- Del Contrato Social: 18 de Noviembre de 1968
- De la última modificación: 1 de agosto de 2008

Número de Registro en la Inspección General de Justicia: 484.137

Denominación de la sociedad controlante:	WV Holdings Ltd.
Domicilio legal:	Wickham's Cay, Road Town, Tortola, British Virgin Islands.
Actividad principal:	Participación en sociedades
Participación de la sociedad controlante sobre el patrimonio:	91,84%
Porcentaje de votos de la sociedad controlante:	91,84%

Percebe-se, portanto, que, no ano de 2008, a requerente era detentora, indiretamente, de 6,01% das ações da Automotores Juan Manuel Fangio, uma vez que detinha 6,54% das ações da WV Holdings, que era, por sua vez, detentora de 91,84% das ações da Automotores Juan Manuel Fangio.

Desse modo, considerando que a empresa Automotres Juan Manuel Fangio recolheu, a título de imposto de renda, o total de 6.600.000,00 pesos, que correspondem a R\$ 4.470.780,60, no ano de 2008, o que, frisa-se, é fato incontroverso nos presentes autos, resta evidente que a recorrente detinha o direito de aproveitar o total de R\$ 268.530,00 (396.418 pesos) em sua apuração do imposto de renda relacionado ao ano-calendário de 2008 (6,01% x R\$ 4.470.780,60 (6.600.000,00 pesos)).

Vale ressaltar que a recorrente aproveitou apenas R\$ 99.990,13 a título de imposto de renda pago no exterior por sua controlada indireta, em respeito ao limites impostos pela legislação pátria (art. 14 da IN SRF n. 213/02), conforme se verifica do demonstrativo acostado à fl. 23 dos autos.

Veja-se abaixo a reprodução do cálculo que comprova que o valor aproveitado pela ora recorrente estava de acordo com os limites previstos no art. 14 da IN SRF n. 213/02:

viii) Demonstração da apuração da IRPJ e do crédito do imposto pago no exterior devido pela empresa Promoverdi Prom. de Vendas e Prest. de Serviços Ltda.	
Lucro tributável da Promoverdi de 2008 antes da adição dos lucros no exterior	(31.965)
Lucro do exterior em Reais a ser adicionado na IRPJ	740.480
Lucro antes da compensação do prejuízo fiscal	708.515
Compensação de Prejuízo fiscal de exercício anteriores - 30%	(212.555)
Lucro Real a ser tributado	495.961
Multiplica pela IRPJ - 15%	74.394
Multiplica pela IRPJ - 10% (495.061,00 - 240.000,00 = 255.960,53)	25.596
IRPJ a recolher sobre lucro do exterior	99.990
IRPJ compensado com imposto pago no exterior	99.990

Nesse contexto, comprovada a relação societária entre a recorrente e a Automotres Juan Manuel Fangio, controlada pela WV Holdings, impõe-se o reconhecimento do direito creditório pleiteado pela ora recorrente.

Por fim, cumpre destacar que a juntada de provas neste momento processual não impede a sua apreciação pelas d. autoridades julgadoras, nos termos do art. 16 do Decreto n. 70235, que autoriza, em seu parágrafo 4º, a juntada de provas em momento posterior ao da apresentação da manifestação de inconformidade. A alínea “c” do referido parágrafo autoriza a juntada de provas para contrapor fatos ou razões trazidas posteriormente aos autos. Essa hipótese encaixa-se perfeitamente ao presente caso, visto que as provas ora apresentadas destinam-se a contrapor as alegações contidas na decisão da DRJ08.

Importante destacar, neste ponto, que a jurisprudência administrativa tem aplicado interpretação ampla às hipóteses elencadas nas alíneas “a”, “b” e “c” do dispositivo legal supramencionado, especialmente em razão dos princípios da verdade material e do formalismo moderado, que regem o processo administrativo fiscal. Veja-se alguns exemplos:

–Nesse contexto, comprovada a relação societária entre a recorrente e a Automotres Juan Manuel Fangio, controlada pela WV Holdings, impõe-se o reconhecimento do direito creditório pleiteado pela ora recorrente.

Por fim, cumpre destacar que a juntada de provas neste momento processual não impede a sua apreciação pelas d. autoridades julgadoras, nos termos do art. 16 do Decreto n. 70235, que autoriza, em seu parágrafo 4º, a juntada de provas em momento posterior ao da apresentação da manifestação de inconformidade. A alínea “c” do referido parágrafo autoriza a juntada de provas para contrapor fatos ou razões trazidas posteriormente aos autos. Essa hipótese encaixa-se perfeitamente ao presente caso, visto que as provas ora apresentadas destinam-se a contrapor as alegações contidas na decisão da DRJ08.

Importante destacar, neste ponto, que a jurisprudência administrativa tem aplicado interpretação ampla às hipóteses elencadas nas alíneas “a”, “b” e “c” do dispositivo legal supramencionado, especialmente em razão dos princípios da verdade material e do formalismo moderado, que regem o processo administrativo fiscal. Veja-se alguns exemplos: (...)

Assim, diante da comprovação da participação direta da requerente na WV Holdings, a qual, por sua vez, possui participação direta na empresa Automotores Juan Manuel Fangio, é imperativo o reconhecimento do direito creditório aqui pleiteado.

Para tanto, a recorrente passa a demonstrar a possibilidade de aproveitamento de imposto pago no exterior por sua controlada indireta.

3.2. Da possibilidade de aproveitamento do imposto pago no exterior por controlada indireta.

A d. autoridade julgadora de primeira instância alegou, em clara inovação ao trabalho fiscal, que, ainda que restasse comprovada a relação societária acima demonstrada, não seria possível que a recorrente aproveitasse o imposto pago pela sua controlada indireta.

Isso porque, no seu entendimento, o imposto pago deveria ter sido consolidado na controlada direta, a empresa WV Holdings, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, o que, contudo, seria vedado pelo art. 14, parágrafo 6º da IN SRF n. 213/02, que apenas autorizaria a consolidação de impostos pagos no mesmo país. Confira-se trecho do v. acórdão recorrido nesse sentido:

“Além disso, mesmo que a prova do vínculo societário tivesse sido feita, o imposto não poderia ser compensado no Brasil.

É certo que a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 permite expressamente que a empresa no exterior consolide o imposto pago sobre lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária. Diz a IN SRF 213:

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.

(...)

§ 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.

A regra não comporta interpretação ampla que alcance pagamento de imposto de renda feito em um terceiro país. Restringe-se, ao contrário, ao imposto pago por meio de outras pessoas jurídicas, desde que estas estejam estabelecidas no mesmo país da empresa controlada ou coligada de empresa brasileira. Aplicando essa regra ao caso concreto, só entrariam na consolidação referida no § 6º acima transcrito os valores pagos a título de imposto sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital nas Ilhas Virgens Britânicas, vedado consolidar imposto pago em outro país.

A regra jurídica (art. 26 da Lei nº 9.249/1995) que permite compensar o imposto pago no exterior sobre lucros é unilateral, isto é, não tem origem em tratado ou convenção internacional, nem pressupõe reciprocidade.

Destina-se a evitar a dupla tributação. Por ser unilateral, a norma tem natureza de benefício fiscal e, assim, deve ser interpretada restritivamente, não comportando qualquer ampliação.” (destaques originais)

Ora Srs. Julgadores, da simples leitura do dispositivo legal supratranscrito resta evidente que não há qualquer determinação no sentido de que o imposto pago no exterior por controlada indireta somente pode ser consolidado em controlada direta caso ambos tenham sido recolhidos no mesmo país, mesmo que seja interpretado de forma restritiva, respeitando-se a sua literalidade.

Da mesma forma, também não dispõe nesse sentido o art. 26 da Lei n. 9249, de 26.12.1996, ao contrário do que entendeu a DRJ01. Veja-se sua redação:

“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.”

Assim, pela literalidade dos dispositivos supratranscritos, resta evidente que deve ser afastado o entendimento do v. acórdão recorrido no sentido de que apenas podem ser consolidados, em controladas diretas, o imposto pago no exterior por controlada indireta domiciliada no mesmo país, visto que carece de qualquer fundamento legal.

Da mesma forma, assim como não resiste à simples leitura dos dispositivos acima, a interpretação proposta pela decisão recorrida também não resiste a uma análise finalística das normas que regulamentavam a tributação dos lucros auferidos pelas investidas no exterior.

Primeiramente, deve estar claro que, nos termos do art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35/2001, vigente à época dos fatos, *“Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.”*

Por sua vez, o art. 26 da Lei n. 9249 é claro no sentido de que *“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”*.

Ao regulamentar a matéria, a IN SR17 n. 213/02 estabeleceu em seu art. 1º, parágrafo 6º, que os resultados das controladas indiretas fossem consolidados na controlada direta, para fins de tributação no Brasil. Confira-se:

“§ 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.”

Veja-se que não há nenhuma limitação à consolidação com base no país em que está localizada a pessoa jurídica investida.

Coerentemente, ao tratar da possibilidade de compensação do imposto de renda pago no exterior, o parágrafo 6º do art. 14 também estabeleceu a consolidação do imposto pago pelas controladas indiretas e, da mesma forma, também não impôs nenhuma limitação com base no país onde está sediada a controlada:

“§ 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.”

O art. 1º, parágrafo 6º, c/c art. 14, parágrafo 6º, ambos da IN SR17 n. 213/2012 dispõem que: (i) os resultados de controladas indiretas devem ser computados na apuração do lucro real, não sem que antes haja sua consolidação no balanço da controlada direta, consolidação essa que também deve abranger o imposto pago pela controlada indireta, o que demonstra, claramente, que o imposto pago por controlada indireta é compensável no Brasil, ou do contrário não se determinaria sua consolidação pela controlada direta, para fins de controle de tal imposto; e (ii) a pessoa jurídica situada no Brasil faz jus ao crédito do imposto de renda pago pela controlada indireta, situada no exterior, sobre os resultados por ela auferidos, desde que tal imposto não tenha sido compensado pela controlada direta.

Ora, se o lucro da controlada indireta sediada em país distinto ao da controlada direta é tributado no Brasil, mediante a consolidação do resultado na investida direta, qual a fundamentação para não se admitir a compensação do imposto pago por essa controlada em seu país?

A resposta para a pergunta acima é negativa. Não existe limitação, pois ela seria contrária à própria lógica do método do crédito, o qual foi adotado pela legislação brasileira para eliminar a dupla tributação da renda.

Assim, não restam dúvidas de que o IR pago no exterior pela empresa Automotores Juan Manuel Fangio pode ser compensado no Brasil, visto que os lucros apurados por essa empresa foram oferecidos à tributação no Brasil.

Realmente, conforme visto anteriormente, é fato incontroverso nos presentes autos que a recorrente ofereceu à tributação no Brasil os lucros auferido no exterior pela empresa Automotores Juan Manuel Fangio. Veja-se, nesse sentido, a memória de cálculo apresentada em sede de fiscalização (fls. 22 e 23):

vi) Demonstração da apuração do lucro do exterior adicionado pela empresa Promoverdi Prom. de Vendas e Prest. de Serviços Ltda.	
Lucro do exterior em Pesos da Automotores Juan Manoel Fangio S.A.	18.199.712
Multiplica pela participação indireta	6,01%
Lucro do exterior em Pesos a ser adicionado	1.093.136
Multiplica pela taxa de conversão de Peso para Real de 31/12/2008	0,677391
Lucro do exterior em Reais a ser adicionado	740.480
vii) Demonstração da apuração do crédito do imposto no exterior utilizado pela empresa Promoverdi Prom. de Vendas e Prest. de Serviços Ltda.	
Imposto pago no exterior em Pesos da Automotores Juan Manoel Fangio S.A.	6.600.000
Multiplica pela participação indireta	6,01%
Imposto pago no exterior em Pesos a ser creditado	396.418
Multiplica pela taxa de conversão de Peso para Real de 31/12/2008	0,677391
Imposto pago no exterior em Reais a ser creditado	268.530
viii) Demonstração da apuração da IRPJ e do crédito do imposto pago no exterior devido pela empresa Promoverdi Prom. de Vendas e Prest. de Serviços Ltda.	
Lucro tributável da Promoverdi de 2008 antes da adição dos lucros no exterior	(31.965)
Lucro do exterior em Reais a ser adicionado na IRPJ	740.480
Lucro antes da compensação do prejuízo fiscal	708.515
Compensação de Prejuízo fiscal de exercício anteriores - 30%	(212.555)
Lucro Real a ser tributado	495.961
Multiplica pela IRPJ - 15%	74.394
Multiplica pela IRPJ - 10% (495.061,00 - 240.000,00 = 255.960,53)	25.596
IRPJ a recolher sobre lucro do exterior	99.990
IRPJ compensado com imposto pago no exterior	99.990

Assim, admitir que os lucros auferidos por controlada indireta sejam oferecidos à tributação por controladora direta no Brasil, porém não admitir a compensação do imposto pago no exterior contraria a literalidade do *caput* do art. 26 da Lei n. 9249, cuja teleologia é, justamente, evitar que os lucros já tributados no exterior sejam onerados uma vez mais, quando consolidados no resultado da controladora situada no Brasil.

Como visto acima, em situações como a dos autos, a controladora situada no Brasil faz jus à compensação do imposto pago pela controlada indireta.

É que somente desta maneira evita-se a dupla tributação da mesma renda, assegurada pela legislação pátria, dado que os lucros da controlada indireta são tributados não apenas no país em que situada, como também no Brasil.

A esse respeito, a jurisprudência administrativa entende ser possível que a controladora no Brasil aproveite o imposto pago no exterior por sua controlada indireta, conforme se verifica, a título exemplificativo, do acórdão n. 1201-003.099, de 14.8.2019. Confira-se sua ementa: (...)

Da mesma forma decidiram os acórdãos n. 1402-004010, de 2019, 1201-001560, de 2017, 1201-002.100, de 16.3.2018, n. 1401-001.654, de 9.6.2016, n. 1102-00151, de 29.1.2010, 107-08797, dentre outros.

Recentemente, ao apreciar o recurso especial interposto junto ao processo n. 16561.720100/2011-00, em 2.9.2021, a 1ª Turma da CSRF entendeu pela possibilidade de a controladora no Brasil compensar o imposto pago no exterior por sua controlada indireta. É importante ressaltar que a situação analisada no aludido caso é exatamente igual àquela verificada nos presentes autos, em que a controladora brasileira, que é empresa do mesmo grupo econômico da recorrente, compensou imposto pago por controlada indireta sediada na Argentina, enquanto sua controlada direta estava sediada nas Ilhas Virgens Britânicas.

Ademais, vale ressaltar que a jurisprudência administrativa tem aceitado, inclusive, a possibilidade de não consolidação, na controlada direta, dos resultados auferidos por controladas indiretas, conforme se verifica do acórdão n. 9101-003.169, de 7.11.2017, que concluiu que “os lucros auferidos por controladas coligadas, diretas ou indiretas, no exterior, serão considerados de forma individualizada, para cada uma das empresas, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real, na data do balanço no qual tiverem sido apurados.”.

Tal entendimento também foi manifestado nos acórdãos n. 9101- 002.589 e n. 9101-002.590, de 14.3.2017. Nesses casos, o fisco pretendia exigir da empresa, com fundamento no art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35, de 24.8.2001, o IRPJ e a CSL decorrentes da ausência de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL dos lucros auferidos por controladas indiretas das empresas sediadas no Brasil. A controvérsia em tela cingia-se à obrigatoriedade de a pessoa jurídica sediada no Brasil adicionar na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL os lucros auferidos por pessoa jurídica sediada no Brasil controlada indireta, assim entendida a pessoa jurídica por meio da qual a investidora detém participação por intermédio de outra pessoa jurídica.

Diante da referida controvérsia é que a 1ª Turma da CSRF foi instada a se manifestar, tendo se posicionado no sentido de que os lucros das controladas indiretas deveriam ser adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSL diretamente, de forma individualizada, sem a consolidação prevista no parágrafo 6º do art. 1º da IN SRF n. 213/02.

Confira-se trecho da ementa do acórdão n. 9101-002.590, que retrata a decisão tomada por aquele órgão superior:

“CONTROLE DIRETO E INDIRETO. LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA.

A legislação societária permite a construção de estruturas conforme a necessidade do grupo econômico e tutela pela transparência das informações da rede de empresas mediante métodos de avaliação de investimentos (MEP) e consolida institutos para o exercício do poder e controle de cada ente empresarial. Nesse contexto, o controle pode ser exercido de maneira direta ou indireta, pois o que importa é o poder dos investidores para deliberar sobre o destino dos negócios do grupo.

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADAS DIRETAS OU INDIRETAS. APURAÇÃO INDIVIDUALIZADA. PROPORÇÃO DA PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA.

Os lucros auferidos por controladas e coligadas, diretas ou indiretas, no exterior, serão considerados de forma individualizada, para cada uma das empresas, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, conforme art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996.”

Em resumo, o voto vencedor das decisões em comento afirmou que o parágrafo 2º do art. 243 da Lei n. 6404, de 15.12.1976, não distinguiria as controladas diretas das indiretas, do que decorreria a conclusão de que o art. 74 da MP n. 2158-35 é aplicável para controladas diretas e indiretas. Assim, como o referido dispositivo determina a adição ao lucro real e à base de cálculo da CSL dos lucros auferidos por investidas no exterior na data do balanço em que tiverem sido apurados, na visão da decisão, essa determinação seria aplicável tanto na hipótese de lucros auferidos por controladas diretas, quanto na hipótese de lucros auferidos por controladas indiretas.

Com base nessa premissa, a decisão em comento também afirmou que o art. 16 da Lei n. 9430, de 27.12.1996, estabelece que os lucros auferidos por pessoas jurídicas sediadas no exterior sejam adicionados ao lucro líquido da empresa brasileira de forma individualizada, de modo que o art. 1º da IN SRF n. 213/02 deveria ser interpretado segundo essa disposição legal. Assim, não haveria base legal para a consolidação pretendida pelo contribuinte.

Ora, se o lucro das controladas indiretas deve ser adicionado diretamente na apuração do lucro real da controladora indireta sediada no Brasil, o mesmo raciocínio deve ser

aplicável ao imposto pago pela controlada indireta, admitindo-se a sua compensação pela controladora indireta no Brasil, de modo a preservar a teleologia do art. 26 da Lei n. 9249. Trata-se de uma simples questão de coerência e lógica.

Vê-se que, havendo ou não consolidação dos lucros da controlada indireta, a conclusão, invariavelmente, será pela possibilidade de aproveitamento do crédito do imposto pago no exterior.

Nesses termos, mostra-se inegável o direito da recorrente à compensação do imposto pago no exterior por sua controlada indireta, Automotores Juan Manuel Fangio, quer porque a legislação admite tal procedimento, quer porque a recorrente logrou comprovar nos autos, mediante farta documentação fornecida à fiscalização, o pagamento/ retenção e demonstrativo deste imposto pago, quer por retenção na fonte, quer por ocasião do ajuste final do exercício por meio das respectivas guias de recolhimento.

Em decorrência do exposto, requer-se seja provido o presente recurso, para que seja reformado o v. acórdão recorrido, especialmente no que se refere ao direito de compensação do imposto pago no exterior pela controlada indireta, da recorrente, situada na Argentina.

3.3. Da não inclusão do imposto pago no exterior por controlada indireta na composição do saldo negativo. Erro de preenchimento do pedido de restituição.

Por fim, cumpre afastar a alegação da DRJ01 no sentido de que a recorrente teria incluído, na composição do saldo negativo de IRPJ, o imposto de renda pago por sua controlada indireta no exterior, o que, como é cediço, não é permitido pela legislação pátria.

Segundo o v. acórdão recorrido, a recorrente teria pleiteado a restituição de saldo negativo de IRPJ no total de R\$ 154.115,61, que seria composto por uma parcela relativa às retenções na fonte, no valor de R\$ 54.125,48, e uma parcela relativa ao imposto pago no exterior pela Automotores Juan Manuel Fangio, no valor de R\$ 99.990,13, o que não seria possível nos termos da legislação pátria, na medida em que o imposto de renda pago no exterior somente pode ser compensado com o imposto de renda incidente sobre os lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 26 da Lei n. 9249. Confira-se: (...)

Ocorre que, ao contrário do que concluiu a d. autoridade julgadora de primeira instância, o saldo negativo de IRPJ apurado pela recorrente no ano-calendário de 2008 foi composto, somente, pelas retenções sofridas na fonte, no valor de R\$ 54.125,48, o que foi reconhecido, inclusive, pelo despacho decisório (fl. 265). Confira-se: (...)

Contudo, por um lapso, a recorrente informou em seu pedido de restituição que o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2008 corresponderia ao total de R\$ 154.115,61, que é a soma da parcela relativa ao IRRF e do imposto de renda pago no exterior pela sua controlada indireta.

Por outro lado, da simples leitura do pedido de restituição conclui-se que o valor pleiteado pela recorrente foi, justamente, aquele relativo ao IRRF, no total de R\$ 54.125,48, o que demonstra que o erro de preenchimento não implicou qualquer prejuízo ao fisco, bem como que jamais pretendeu-se pleitear a restituição do valor total de R\$ 154.115,61, ao contrário do que alegou o v. acórdão recorrido. Veja-se (fls. 2-6) – (...)

Assim, trata-se de mero erro de preenchimento do PER pela recorrente, que não interfere no direito creditório pleiteado, e, consequentemente, não pode inviabilizar o reconhecimento do direito creditório pleiteado, sob pena de afronta ao princípio da verdade material.

De fato, o processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre os quais se destaca a busca pela verdade material, ou seja, a necessidade de investigar a realidade dos fatos, desprezando-se os erros formais ou outros procedimentos que reflitam apenas a verdade formal dos fatos.

Esse é, inclusive, o entendimento predominante na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme se verifica, por exemplo, do acórdão n. 9101-005.446, de 11.5.2021. Veja-se: (...)

À mesma conclusão chegaram os acórdãos n. 1301-005.298, de 15.4.2021, n. 3402-008.115, de 23.2.2021, n. 1401-005.231, de 10.2.2021, n. 3201- 007.699, de 26.1.2021, dentre outros.

Ademais, essa também é a inteligência das Súmulas CARF n. 168 e 175, recentemente aprovadas. Confira-se: (...)

Dessa forma, requer-se seja desconsiderado o erro de preenchimento do pedido de restituição ora em questão, inclusive em razão de não ter causado qualquer prejuízo ao fisco, uma vez que o valor pleiteado corresponde, exclusivamente, à parcela relacionada ao IRRF, e, conseqüentemente, seja reformado o v. acórdão recorrido para que seja reconhecido o direito creditório ora em análise.

4. Pedido.

Ante o exposto, a recorrente requer seja conhecido e dado provimento ao presente recurso voluntário, com a reforma do v. acórdão recorrido e o conseqüente reconhecimento do crédito pleiteado e homologação da declaração de compensação a ele atrelada.

Para provar o alegado, requer a produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de documentos e a realização de diligências, a fim de que seja apurada a verdade material dos fatos.

Em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70235, de 6.3.1972, com redação dada pela Lei n. 11196, de 21.11.2005, informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, o presente versa acerca de pedido de reconhecimento de crédito de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2008, composto, exclusivamente, por retenções sofridas na fonte, referente a IRRF pago no exterior por sua controlada indireta no total de R\$ 54.125,48.

Sobre a questão, a decisão de piso manteve o não reconhecimento do direito creditório, nos seguintes termos:

“A pretensão não pode ser acolhida por três razões.

A primeira é aquela já consignada no despacho decisório. Ou seja, não existe qualquer elemento que comprove o vínculo societário entre a requerente e a empresa Juan Manuel Fangio S/A, sediada na Argentina.

O lucro auferido no exterior pela requerente procede da empresa WV Holdings Ltd, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas. Entretanto, o imposto que se quer compensar no Brasil, ao argumento de ele recair sobre aquele lucro, não foi pago nas Ilhas Virgens, mas na Argentina, por uma empresa denominada Juan Manuel Fangio S/A, cujos vínculos societários com a requerente ou com a empresa WV Holdings não restaram comprovados.

Sabe-se que os chamados “*paraísos fiscais*”, em regra, não permitem o acesso a informações relativas à composição societária das empresas ali estabelecidas, bem como relativas à titularidade de bens ou direitos, ou às operações econômicas realizadas. No caso em exame, a requerente não apresentou qualquer documento oficial que comprovasse vínculos societários entre a empresa Juan Manuel Fangio S/A, que teria feito o pagamento do imposto sobre a renda, e a empresa WV Holdings, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, que teria auferido os lucros.

Além disso, mesmo que a prova do vínculo societário tivesse sido feita, o imposto não poderia ser compensado no Brasil.

É certo que a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 permite expressamente que a empresa no exterior consolide o imposto pago sobre lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária. Diz a IN SRF 213:

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.

(...)

§ 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.

A regra não comporta interpretação ampla que alcance pagamento de imposto de renda feito em um terceiro país. Restringe-se, ao contrário, ao imposto pago por meio de outras pessoas jurídicas, desde que estas estejam estabelecidas no mesmo país da empresa controlada ou coligada de empresa brasileira. Aplicando essa regra ao caso concreto, só entrariam na consolidação referida no § 6º acima transcrito os valores pagos a título de imposto sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital nas Ilhas Virgens Britânicas, vedado consolidar imposto pago em outro país.

A regra jurídica (art. 26 da Lei nº 9.249/1995) que permite compensar o imposto pago no exterior sobre lucros é unilateral, isto é, não tem origem em tratado ou convenção internacional, nem pressupõe reciprocidade. Destina-se a evitar a dupla tributação. Por ser unilateral, a norma tem natureza de benefício fiscal e, assim, deve ser interpretada restritivamente, não comportando qualquer ampliação.

Por fim, ainda que fosse possível a compensação pretendida pela requerente, o crédito de saldo negativo estaria restrito ao valor do Imposto de Renda retido na fonte, ou seja, R\$ 54.125,48.

Jamais o valor pleiteado pela requerente, R\$ 154.115,61 (R\$ 99.990,13 + R\$ 54.125,48). Isso porque, o imposto pago no exterior não é passível de restituição no Brasil, servindo tão-somente para anular ou mitigar os efeitos da tributação neste país dos lucros já tributados no exterior.

A inclusão do lucro auferido no exterior e do imposto pago no exterior não pode resultar em saldo negativo maior do que aquele que seria apurado sem a inclusão daquele lucro. No caso concreto, a desconsideração do lucro auferido por meio da WV Holdings implicaria um saldo negativo de R\$ 54.125,48, que é a soma do imposto retido na fonte. Portanto, no melhor cenário, o direito creditório limitar-se-ia ao imposto retido na fonte.

Por todas essas razões se pode concluir que o direito não socorre a pretensão da requerente.

Por outro lado, a Recorrente, alegou, em sede recursal, ser inegável seu direito à compensação do imposto pago no exterior por sua controlada indireta, Automotores Juan Manuel Fangio, tanto porque a legislação admite tal procedimento, quanto porque a Recorrente logrou comprovar nos autos, robusto conjunto probatório produzido nos autos, o pagamento/ retenção e demonstrativo deste imposto pago, seja por retenção na fonte, seja por ocasião do ajuste final do exercício por meio das respectivas guias de recolhimento.

Em suma, nos termos da decisão de piso, apesar de terem sido confirmadas as parcelas relacionadas ao IRRF, questionou-se o aproveitamento do IR pago no exterior pela empresa Automotores Juan Manuel Fangio, controlada indireta da Recorrente, sediada na Argentina, porque, segundo informação fiscal, não teria comprovada a correlação entre sua controlada direta, WV Holdings, e sua controlada indireta, Automotores Juan Manuel Fangio, que efetuou o recolhimento do imposto no exterior e, ainda que tal demonstração tivesse ocorrido, não seria permitido à Recorrente o aproveitamento do imposto pago por sua controlada indireta.

Analisando os autos, apesar de ser matéria controvertida neste Tribunal, entendo assistir razão, pelo menos em parte, à Recorrente. Explique-se.

O artigo 26 da 9.249/95, por sua vez, trata da compensação do “imposto de renda incidente, no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real” com o imposto de renda devido no Brasil. Confira-se:

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.

Com efeito, o direito ao crédito do imposto incidente no exterior constitui mecanismo que busca impedir a dupla-tributação da renda, de forma a compatibilizar os princípios da capacidade contributiva com o da universalidade.

No caso do Brasil, percebe-se que o Legislador se valeu do método de **imputação ordinária**, em que a compensação do **imposto incidente no exterior** sujeita-se a um limite, qual seja, à fração do **imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital**, conforme pinça-se trecho do voto condutor do Acórdão nº 9101-005.957 – CSRF / 1ª Turma:

‘Sobre o tema leciona Alberto Xavier:

Se o Estado da residência deduz o montante total do imposto efetivamente pago no país de origem, dá-se uma *imputação integral*. Mas nem sempre vai tão longe a generosidade do sistema, que submete a dedução consentida a um limite máximo: o limite relativo à fração do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do país da fonte – é a *imputação ordinária*. Como é fácil de se verificar, a imputação ordinária conduzirá apenas a uma dedução parcial **do imposto estrangeiro** se este for superior ao que o Estado da residência aplica aos mesmos rendimentos.

A razão de ser deste limite está na atitude dos Tesouros nacionais, favorável a anular o seu próprio imposto, mas desfavorável a reembolsar os seus contribuintes de impostos pagos a Estados estrangeiros.

Note-se que o *crédito de imposto estrangeiro* representa um “rendimento adicional” tributável no país de residência, a acrescer ao rendimento que lhe deu origem. Numa linguagem expressiva, pode-se dizer que o *tax credit* é como que um crédito contra o Fisco utilizável como moeda de pagamento do imposto. Precisamente porque representa rendimento adicional, é necessário, antes de proceder à dedução, reajustar o rendimento bruto estrangeiro, acrescentando o seu valor à base de cálculo do imposto do país de residência. (*Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Forense. 8ª edição. Pág. 754). Grifamos.

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

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

É nesse contexto que, de acordo com a referido acórdão, devem ser lidas as restrições regulamentadas pelo art. 14 da IN SRF nº 213/2002, *in verbis*:

“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.

(...)

§ 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.

(...)

§ 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. Grifamos

Delimitados os contornos da dedução de *imposto incidente no exterior*, não se pode perder de vista que o Legislador também previu expressamente a possibilidade de

compensação de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos remetidos à filial localizada em *paraíso fiscal* – esta sim a hipótese ora tratada –, o que o fez com base no artigo 9º da Medida Provisória MP nº 2.158-35/2001 a seguir transcrito:

Art. 9º - O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à 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. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, 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.

Parágrafo único. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Da exposição de motivos desse dispositivo (cuja origem é o artigo 9º da MP 1.807-2/99) extrai-se que:

10. O art. 9º permite a compensação, no País, de imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos atribuídos a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado no país de domicílio da beneficiária dos rendimentos, nos casos em que este se enquadre nas condições de país com tributação favorecida, conforme definido no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1997.

Como se vê, em se tratando de imposto de renda retido na fonte, isto é, de **IRRF pago ao Estado do Brasil sobre rendimentos remetidos à filial domiciliada em paraíso fiscal**, o Legislador seguiu a mesma lógica de aproveitamento de IRRF sobre rendimentos financeiros, condicionando a dedução do crédito do imposto retido à tributação do respectivo resultado auferido pela investida na determinação do lucro real, e nada mais!

Ainda que a contribuinte não apure “imposto devido” por ausência de base de cálculo positiva (caso de *prejuízo fiscal*), isso não impede a dedução do IRRF para fins de formação de Saldo Negativo, afinal, repita-se, estamos diante de tributo já recolhido aos cofres brasileiros.

O *caput* do artigo 9º, ao reconhecer em norma especial o direito da contribuinte de compensar imposto de renda retido pago no Brasil com o *imposto devido sobre o Lucro Real*, na verdade garante, como reflexo deste direito, o seu cômputo para efeitos de formação de Saldo Negativo quando da apuração de prejuízo fiscal.

Também a remissão do parágrafo único do artigo 9º, ao artigo 26 da Lei nº 9.249, não poderia servir de fundamento para aplicação do referido limite legal ao caso concreto, sob pena de não só desvirtuar a *ratio legis* da norma, mas também de “transformar” o IRRF, que é imposto incidente no Brasil, em *imposto incidente no exterior*, o que não se sustenta.

Ao contrário, então, do que quer fazer crer o acórdão recorrido, a restrição prevista no artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/2002 é inaplicável ao caso concreto, contrariando, ademais, o comando legal previsto no artigo 9º da Medida Provisória MP nº 2.158-35/2001”.

Assim, por expressa determinação contida no já mencionado parágrafo único, do artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-25/2001, devem ser aplicadas as regras da compensação do IRRF suportado no Brasil as mesmas regras da compensação do imposto pago no exterior, o

que impõe o reconhecimento da possibilidade de compensação, ao contrário do decidido no acórdão de piso.

Desta feita, a restrição prevista no artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/2002 é inaplicável ao caso concreto, nos termos da legislação, o IRRF suportado pelo Recorrente no pagamento às controladas no exterior pode compor o saldo negativo apurado no período em que foram retidos e recolhidos.

Neste sentido, tem se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Tribunal:

IRRF PAGO SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR FILIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR E OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. POSSIBILIDADE DE CÔMPUTO NO SALDO NEGATIVO. O IRRF pago no Brasil sobre rendimentos remetidos para filial domiciliada em *paraíso fiscal*, cujo lucro foi aqui oferecido à tributação, é passível de aproveitamento na apuração do IRPJ da contribuinte (*controladora*), ainda que esta não apure *lucro real positivo*, compondo, assim, o Saldo Negativo do período. (Acórdão nº 9101-005.957 CSRF / 1ª Turma, Relator: Luis Henrique Marotti Toselli, Data da Sessão: 07 de fevereiro de 2022)

Especificamente, quanto ao caso sob análise, é importante destacar que os comprovantes apresentados em sede de fiscalização (e-fls. 24-116) foram aceitos pela autoridade fiscal e pela decisão de primeira instância, sendo fato incontroverso nos presentes autos que a aludida empresa recolheu, a título de imposto de renda, no ano de 2008, um total de 6.600.000,00 pesos, o que correspondia, à época, a R\$ 4.470.780,60.

Ademais, como bem argumentado pela Recorrente, com relação ao imposto de renda pago na Argentina, registre-se que o Acordo Internacional celebrado entre o Brasil e a Argentina, para simplificar a legalização de documentos públicos, publicado no Diário Oficial n. 77, de 23.04.2004, estabelece que os documentos públicos expedidos no território de uma das Partes (Brasil ou Argentina), que devam ser apresentados no território da outra, serão dispensados de toda e qualquer forma de intervenção consular, para que produzam os efeitos que lhe são próprios.

Assim, especificamente em relação à Argentina, é suficiente a apresentação dos comprovantes de recolhimento do imposto de renda emitidos pela Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), para que seja autorizada a sua compensação com o IRPJ devido no Brasil. Também é fato incontroverso nos presentes autos que a Recorrente ofereceu à tributação o total de R\$ 740.480,00 (1.093.136 pesos), que representa 6,01% do lucro total auferido pela Automotores Juan Manuel Fangio no ano de 2008, visto que não foi questionado.

Já no tocante, à comprovação da participação societária da empresa WV Holdings na empresa Automotores Juan Manuela Fangio, no percentual de 91,84%, a Recorrente apresentou o livro de registro de ações da empresa Automotores Juan Manuela Fangio e sua respectiva tradução juramentada, que comprova a titularidade das ações, demonstrando que de um total de 32.165.283,00 ações, a WV Holdings era detentora de 29.539.524,00 ações, que correspondem a 91,84%:

ASAMBLEA GENERAL ORDINARIA

Nro de orden	FECHA Año 2008		ACCIONISTA Nombre y apellido completo Documento de identidad Domicilio	REPRESENTANTE Nombre y apellido completo Documento de identidad Domicilio
	DIA	MES		
1	17	10	AL. J. VERDI JUNIOR 1070 379 AL 6610 WV Holdings Ltd	AL. J. VERDI JUNIOR 1070 379 AL 6610 999-1111 01 M. 873 724

DEL 17 DE OCTUBRE DE 2008

Cantidad de acciones o certificados	Números de los títulos acciones o certificados	CAPITAL \$	Cantidad de votos	FIRMAS
24 539 524	Cert 1: 1.074.283 Cert 2: 8.912.556 Cert 3: 9.819.532 Cert 4: 11.634.812	24 539 524	24 539 524	

Em tempo, destaca-se a Recorrente que carrou aos autos, ainda as demonstrações financeiras da aludida empresa e sua respectiva tradução juramentada, assinadas pelo Sr. Waldemar Verdi Junior, representante legal da empresa naquele ano, que confirmam o percentual de participação societária em questão.

Por outro lado, em relação à restrição veiculada no art. 14 da IN SRF n. 213/02, conforme argumentado pela Recorrente, houve o aproveitamento apenas R\$ 99.990,13 a título de imposto de renda pago no exterior por sua controlada indireta, em respeito ao limites impostos pela legislação pátria (art. 14 da IN SRF n. 213/02), conforme se verifica do demonstrativo acostado à e-fl. 23 dos autos.

Em seu recurso voluntário, inclusive, a Recorrente reproduziu cálculo que demonstra o afirmado:

viii) Demonstração da apuração da IRPJ e do crédito do imposto pago no exterior devido pela empresa Promoverdi Prom. de Vendas e Prest. de Serviços Ltda.

Lucro tributável da Promoverdi de 2008 antes da adição dos lucros no exterior	(31.965)
Lucro do exterior em Reais a ser adicionado na IRPJ	740.480
Lucro antes da compensação do prejuízo fiscal	708.515
Compensação de Prejuízo fiscal de exercício anteriores - 30%	(212.555)
Lucro Real a ser tributado	495.961
Multiplica pela IRPJ - 15%	74.394
Multiplica pela IRPJ - 10% (495.061,00 - 240.000,00 = 255.060,53)	25.596
IRPJ a recolher sobre lucro do exterior	99.990
IRPJ compensado com imposto pago no exterior	99.990

Nesse contexto, entendo que ficou comprovada a relação societária entre a recorrente e a Automotres Juan Manuel Fangio, controlada pela WV Holdings, podendo haver ser reconhecimento do direito creditório ora pleiteado.

Também não deve prosperar o outro argumento utilizado no acórdão recorrido para negar o pleito da Recorrente, no sentido de que apenas podem ser consolidados, em controladas diretas, o imposto pago no exterior por controlada indireta domiciliada no mesmo país, visto que carece de qualquer fundamento legal. Entendo, que não há qualquer determinação no sentido de que o imposto pago no exterior por controlada indireta somente pode ser consolidado em controlada direta caso ambos tenham sido recolhidos no mesmo país, mesmo que seja interpretado de forma restritiva, respeitando-se a sua literalidade o já mencionado art. 26 da Lei nº 9.249/96 e fundamentado no início do meu voto.

No mesmo sentido, é o Acórdão nº 1302-005.782 prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da prolatado pela 1ª Seção de Julgamento:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2003 SALDO NEGATIVO. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. Comprovado que houve oferecimento à tributação de rendimentos auferidos no exterior e que houve a retenção dos valores do imposto em país estrangeiro, o valor pago a título de IR deve compor o saldo negativo invocado como direito creditório em declaração de compensação. (Relator: Flávio Machado Vilhena Dias, Data da Sessão: 17 de setembro de 2021)

Por fim, como já dito e reconhecido pelo despacho decisório (e-fls.265), o saldo negativo de IRPJ apurado pela Recorrente no ano-calendário de 2008 foi composto, somente, pelas retenções sofridas na fonte, no valor de R\$ 54.125,48, da seguinte forma:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	99.990,13	54.125,48	0,00	0,00	0,00	0,00	154.115,61
CONFIRMADAS	0,00	54.125,48	0,00	0,00	0,00	0,00	54.125,48

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 154.115,61

Valor na DIPJ: R\$ 54.125,48

Porém, por um equívoco, alega a Recorrente que informou em seu pedido de restituição que o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2008 corresponderia ao total de R\$ 154.115,61, que é a soma da parcela relativa ao IRRF e do imposto de renda pago no exterior pela sua controlada indireta, mas, que *“da simples leitura do pedido de restituição conclui-se que o valor pleiteado pela recorrente foi, justamente, aquele relativo ao IRRF, no total de R\$ 54.125,48, o que demonstra que o erro de preenchimento não implicou qualquer prejuízo ao fisco, bem como que jamais pretendeu-se pleitear a restituição do valor total de R\$ 154.115,61, ao contrário do que alegou o v. acórdão recorrido”*. Veja-se (e-fls. 2-6):

Crédito Saldo Negativo de IRPJ	
Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO	
Número do Processo:	Natureza:
Informado em Outro PER/DCOMP: NÃO	
Nº do PER/DCOMP inicial:	
Nº do Último PER/DCOMP:	CNPJ:
Crédito da Sucursal: NÃO	
Situação Especial:	Percentual:
Data do Evento:	
Forma de Tributação do Lucro: Lucro Real	
Forma de Apuração: Anual	Exercício: 2008
Data Inicial do Período: 01/01/2008	Data Final do Período: 31/12/2008
Valor do Saldo Negativo	154.115,61
Crédito Original na Data da Transmissão	54.125,48
Sellic Acumulada	2,05
Crédito Atualizado	55.235,05
Total dos Débitos desta DCOMP	2.704,06
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP	2.649,74
Saldo do crédito original	51.475,74

Assim, trata-se de mero erro de preenchimento do PER pela recorrente, que não interfere no direito creditório pleiteado, e, conseqüentemente, não pode inviabilizar o reconhecimento do direito creditório pleiteado, sob pena de afronta ao princípio da verdade material”.

Sobre a questão, frise-se que o erro de preenchimento de Dcomp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não possa ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal, além de permitir um indevido enriquecimento ilícito por parte do Estado, ao auferir receita não prevista em lei.

Não por outro motivo, o entendimento em questão foi sumulado por este Tribunal (Súmula CARF nº 168) e que deve ser aplicada ao caso sob análise.

Súmula CARF nº 168

Mesmo após a ciência do despacho decisório, a comprovação de inexatidão material no preenchimento da DCOMP permite retomar a análise do direito creditório.

Assim, é possível a retomada da discussão sobre inexatidão material no preenchimento da DCOMP já que houve a comprovação do erro cometido, mediante a apresentação de documentos contábeis/fiscais.

Portanto, não obstante a Recorrente tenha cometido um erro ao indicar no PER/DCOMP como tipo de crédito pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal de IRPJ, quando o correto seria “saldo negativo de IRPJ”, consoante comprovação do erro de fato mediante apresentação de documentos contábeis que dão suporte a tal alegação, em homenagem ao princípio da verdade material, deve ser reconhecida a aplicação de direito superveniente decorrente da Súmula CARF nº 168.

Neste contexto, os efeitos da aplicação do direito superveniente fixa a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução.

Assim, no rito do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumpra registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Com esse proceder, não se está afastando a competência da autoridade da DRF de verificar a ocorrência da hipótese de revisão de ofício, de realizar o exame inaugural da liquidez e certeza do crédito pleiteado e, se for o caso, de homologar a compensação com débitos vencidos ou vincendos, conforme Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014, ao contrário, está-se ratificando integralmente tal competência, que lhe é originária.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento em parte ao recurso voluntário, para fins de reconhecimento da formação de indébito ante à possibilidade de aproveitamento de imposto pago no exterior por sua controlada indireta, bem como por se referir a fato ou a direito superveniente, ante os documentos carreados aos autos e aplicação das determinações da Súmula CARF nº 168, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para que seja analisado o mérito do pedido quanto à existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp, devendo o rito processual ser retomado desde o início (Decreto nº 70.235/1972).

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça