



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.900203/2011-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.355 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2022
Recorrente MORGAN STANLEY DO BRASIL PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

DCOMP. SALDO NEGATIVO DE CSLL. COMPENSAÇÃO DA CSLL DEVIDA PELA CONTROLADORA NO BRASIL COM O IRRF INCIDENTE SOBRE RENDIMENTOS PAGOS A CONTROLADA RESIDENTE EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.

A autorização contida no art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-25/2001, para que a controladora residente no Brasil compense com o IRPJ por ela devido, o IRRF incidente sobre rendimentos aqui auferidos por sua controlada residente em país de tributação favorecida, não se estende à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à possibilidade de compensação dos valores retidos na fonte com a CSLL, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Savio Salomão de Almeida Nobrega e Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado), que votaram por dar provimento ao recurso voluntário. O conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias manifestou interesse em apresentar declaração de voto. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo ficou designado como redator *ad hoc*. Nos termos do art. 58, §4º, do RI/CARF, o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima Magalhães Lima não participou do julgamento, pois atuou em substituição ao Conselheiro Marcelo Cuba Netto que já proferiu o seu voto em reunião anterior. Julgamento iniciado em outubro de 2022.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Cuba Netto, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente o Conselheiro Marcelo Oliveira.

Conforme o art. 18, inciso XVII, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Marcelo Cuba Netto, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O presente litígio tem por objeto a declaração de compensação (DCOMP) nº 40386.05750.150307.1.7.03-2024 (e-fl. 15 e ss.), onde o sujeito passivo informou como direito creditório o saldo negativo da CSLL apurado no ano-calendário de 2004, no valor original de R\$ 140.893,75.

Referida DCOMP, entretanto, não foi homologada pelo despacho decisório exarado pela autoridade local (e-fl. 2 e ss.), cientificado ao sujeito passivo em 10/09/2007 (e-fl. 12), sob o fundamento de ausência de previsão legal para dedução do IR pago no exterior, no valor de R\$ 835.443,99.

Proposta manifestação de inconformidade (e-fl. 21 e ss.), a DRJ de origem julgou-a improcedente (e-fl. 474 e ss.), conforme ementa do julgado a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não há comprovação da existência de imposto pago no exterior, nem foram apresentados documentos exigidos pela legislação tributária de modo a permitir seu aproveitamento. Ademais, não pode a Recorrente se aproveitar de IRRF do qual não é a beneficiária.

DIREITO CREDITÓRIO.

Não foi reconhecido crédito em favor do contribuinte, razão pela qual mantém-se a decisão recorrida.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

(...)

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário onde alega, em síntese, o seguinte (e- 498 e ss.):

a) que ofereceu à tributação do IRPJ e da CSLL os lucros, rendimentos e ganhos de capital percebidos no ano de 2004 por suas controladas Morgan Stanley Financial Products Ltd. (MSFP), residente nas Ilhas Cayman, e Morgan Stanley Uruguay Ltda. (MSU), residente no Uruguai, daí porque tem o direito de compensar o imposto pago no exterior com aquele devido no Brasil;

b) que o direito à compensação do IR pago pelas controladas no exterior, com a CSLL devida pela controladora no Brasil, encontra previsão no art. 26 da Lei nº 9.249/95 e no art. 14 da IN SRF nº 213/2002;

c) que tanto no caso da MSFP quanto no caso da MSU, trata-se de IRRF incidente no Brasil sobre rendimentos por elas aqui auferidos, cuja compensação com os tributos devidos pela

controladora residente no Brasil é autorizada pelo art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-25/2001, pois as Ilhas Cayman e o Uruguai são países com tributação favorecida;

d) que, caso se entenda que os documentos juntados aos autos são insuficientes à comprovação do direito creditório, seja determinada a baixa do processo em diligência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Marcelo Cuba Netto, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais previstos nas normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, logo, dele tomo conhecimento.

Alega inicialmente a recorrente ter oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL os lucros, rendimentos e ganhos de capital percebidos no ano de 2004 por suas controladas Morgan Stanley Financial Products Ltd. (MSFP), residente nas Ilhas Cayman, e Morgan Stanley Uruguay Ltda. (MSU), residente no Uruguai, daí porque tem o direito de compensar o imposto pago no exterior com aquele devido no Brasil, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95 e do art. 14 da IN SRF nº 213/2002.

Pois bem, segundo o aludido art. 26, *caput*, da Lei nº 9.249/95, a seguir transcrito, somente pode ser compensado pela controladora residente no Brasil o imposto **incidente no exterior** sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por sua controlada.

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.

(...)

Ocorre que, no caso, **não houve incidência de imposto, nem nas Ilhas Cayman e nem no Uruguai**, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital ali auferidos, respectivamente pelas controladas MSFP e MSU, daí porque, **nos termos da norma acima mencionada**, não é possível a sua compensação com o IRPJ devido pela controladora no Brasil, ora recorrente.

Veja que a própria recorrente reconhece a não incidência, no Uruguai, de imposto sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos pela controlada MSU, conforme se verifica no parágrafo 22 de sua peça recursal, *in verbis* (e-fls. 503/504):

18. Assim é que a MSFP e MSU estão sujeitas à tributação pelo imposto de renda, na fonte, sobre rendimentos financeiros e ganhos de capital, os quais são parte integrante de seu lucro. **Ocorre que, por estarem domiciliadas no Uruguai e Ilhas Cayman, essas sociedades devem se submeter à legislação fiscal do seu país, que não impõe tributação sobre a renda auferida pelas pessoas jurídicas neles residentes.** (g.n.)

(...)

Não sendo possível a compensação do imposto (**não**) pago pelas controladas no exterior com o IRPJ devido pela ora recorrente no Brasil, não é possível, também, a sua

compensação com a CSLL devida pela recorrente no Brasil, conforme estabelecido no art. 15 da IN SRF nº 213/2002 (e não no art. 14, como alegado no recurso):

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.

(...)

Alega também a recorrente que tanto no caso da MSFP quanto no caso da MSU, trata-se de IRRF incidente no Brasil sobre rendimentos por elas aqui auferidos, cuja compensação com os tributos devidos pela controladora residente no Brasil é autorizada pelo art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-25/2001, pois as Ilhas Cayman e o Uruguai são países com tributação favorecida.

Pois bem, em primeiro lugar é preciso reconhecer que o art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-25/2001, a seguir transcrito, **autoriza** que a controladora, residente no Brasil, compense com o IRPJ por ela devido, o IRRF incidente sobre rendimentos pagos à sua controlada residente em país com tributação favorecida:

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.

(...)

Dito isso, verifica-se de pronto que a norma acima não se aplica à controlada **MSU**, pois o Uruguai, país de sua residência, **não** está enquadrado "*nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996*", ou seja, não se encontra listado na Instrução Normativa SRF nº 188/2002, que regulamentou essa norma, como "*países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições*".

Ademais, o art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-25/2001 **não autoriza** que a controladora, residente no Brasil, compense com a CSLL por ela devida, o IRRF incidente sobre rendimentos pagos à sua controlada residente em país com tributação favorecida. **Essa compensação restringe-se ao IRPJ, tal como expressamente indicado na norma.**

Nesse sentido, a recorrente não poderia compensar a CSLL por ela devida, com o IRRF incidente sobre os rendimentos da MSFP, residente nas Ilhas Cayman país com tributação favorecida. Pelo mesmo motivo, **ainda que o Uruguai pudesse ser considerado como país com tributação, como alega a recorrente**, esta não poderia compensar a CSLL por ela devida, com o IRRF incidente sobre os rendimentos da MSU.

No que concerne ao pedido de diligência para produção de provas, considera-se tal providência prescindível, haja vista que, como vista acima, a solução da lide restringe-se à matéria de direito.

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir o pedido de diligência e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(voto de Marcelo Cuba Netto)

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Com toda vênia ao ilustre relator, ousou discordar de suas conclusões, nos seguintes termos.

Quando se analisa o acórdão recorrido, o indeferimento do direito creditório do Recorrente se deu pela seguinte motivação:

9.1.8. Desse modo, resta claro que não pode, a Recorrente, se aproveitar de imposto de renda retido na fonte de empresa estrangeira (ou outra) em operações feitas em nome desta(s) nas bolsas de valores do Brasil (mesmo na hipótese da empresa estrangeira ser sua controlada) – até porque a Recorrente não é a beneficiária dessas retenções, mas apenas (nas condições vistas acima, e não atendidas) se aproveitar de eventual imposto pago no exterior por empresa coligada ou controlada.

9.1.9. Destarte, o valor de R\$835.443,99 não pode compor o valor da CSLL apurada ao final do AC 2004, razão pela qual correta a glosa deste valor efetuada no Despacho Decisório.

E para chegar a essa conclusão, a DRJ deixou claro que “*compulsando os documentos acostados (tanto ao TIF como à presente Manifestação de Inconformidade) observa-se que, tratando-se de empresa controlada (lucros), não foram apresentados à RFB: (i) as demonstrações financeiras levantadas pela controlada no exterior, nem prova de sua transcrição no livro Diário da Recorrente; (ii) os documentos relativos ao IR pago no exterior, reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira; e (iii) o cálculo do limite compensável*”.

Em síntese, portanto, a discussão posta no presente processo é sobre a possibilidade de o contribuinte, que auferiu rendimentos de controladas e coligadas localizadas em países de tributação favorecida ou que não tributam a renda, compensar a CSLL devida no Brasil com créditos de IRRF, também incidente no Brasil, retido e recolhido sobre rendimentos por elas aqui auferidos, nos termos do artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-25/2001, que tem a seguinte redação:

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.** (destacou-se)

No que tange, em primeiro lugar, à possibilidade de se fazer a referida compensação com o imposto de renda devido no Brasil, não há dúvidas quanto à autorização legal para tanto. O próprio relator, quando afirma que “*essa compensação restringe-se ao IRPJ, tal como expressamente indicado na norma*”, deixa bem clara essa autorização.

Inclusive, o contribuinte, nos autos do PA 10880.900202/2011-18 (acórdão nº 1801-002.015), teve esse direito reconhecido por este CARF. Confira-se a ementa da decisão proferida em 2014:

COMPENSAÇÃO IRRF DE FILIAL, SUCURSAL OU COLIGADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. REQUISITOS

Ofende à legalidade tributária a negativa de reconhecimento a direito creditório previsto no art. 9º da Medida Provisória nº 1.807/99 a exigência de de que o contribuinte não teria apresentado (i) as demonstrações financeiras levantadas pela controlada no exterior, nem prova de sua transcrição no livro Diário da controladora pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou ainda, (ii) os documentos relativos ao IR pago no exterior, reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira.

Cumprido destacar que, naquele processo, como se verifica do próprio acórdão recorrido, o crédito indicado na declaração de compensação era uma parte do IRRF, que foi também indicado na declaração de compensação ora em análise.

Já no que se refere à possibilidade de compensação do IRRF com a CSLL, o douto relator pontou pela sua impossibilidade. Como demonstrado, numa leitura literal do disposto no artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-25/2001, entendeu-se que essa compensação só estaria autorizada para o imposto de renda e nunca para a CSLL.

Contudo, o próprio dispositivo legal, em seu parágrafo único, deixa claro que “*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*”.

O artigo 26 da 9.249/95, por sua vez, trata do 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.

E a própria MP 2.158, nos mesmos termos que preconizava a MP 1.858-6, em seu artigo 19, aponta a possibilidade de compensação do imposto recolhido no exterior com a CSLL. Confira-se:

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

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

Este CARF, nos termos da ementa do acórdão abaixo, também já reconheceu essa possibilidade, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2002

LUCRO AUFERIDOS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA. CSLL.

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (Acórdão nº 1401-001.496¹ – Sessão de 20/01/2016)

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 do IRRF com a CSLL, ao contrário do pronunciamento do ilustre relator.

Por outro lado, com relação à empresa sediada no Uruguai (MSU), o douto relator exarou o seguinte entendimento para negar o direito creditório ao Recorrente:

não se aplica à controlada MSU, pois o Uruguai, país de sua residência, não está enquadrado "nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996", ou seja, não se encontra listado na Instrução Normativa SRF nº 188/2002, que regulamentou essa norma, como "países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições

Ocorre, todavia, que o artigo 24 da Lei nº 9.430/96, ao contrário do entendimento exarado e transcrito acima, não se restringe aos países listados em ato infra-legal da Receita Federal do Brasil, uma vez que ele trata, inclusive, dos países que não tributam a renda. Confira-se:

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que

¹ Este entendimento foi mantido pela CSRF, nos termos do acórdão nº 9101--002.559.

não vinculada, residente ou domiciliada **em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.** (destacou-se).

Não se tem dúvidas de que, estando listado em ato normativo da Receita Federal do Brasil, (*in casu*, a Instrução Normativa SRF nº 188/2002, vigente à época dos fatos geradores) o país com tributação favorecida ou sem tributação estará abarcado pela possibilidade de compensação do IRRF em comento. Contudo, o Uruguai não está listado naquele ato, como bem apontou o ilustre relator.

Assim, no presente caso, o Recorrente demonstrou que, tendo em vista a opção do Uruguai em aplicar o princípio da territorialidade, os rendimentos auferidos fora de seu território não estariam sujeitos à tributação naquele país, ou seja, os rendimentos auferidos em país estrangeiro (Brasil) não estão sujeitos à tributação no Uruguai.

Desta feita, o entendimento dado pelo relator ao presente caso, com toda venia, não merece prosperar, na medida em que, 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.

Não se pode deixar de reiterar, ainda, que, como demonstrado, parte do IRRF ora em discussão, que compõe o saldo negativo do IRPJ do contribuinte no mesmo ano calendário, foi reconhecido nos autos do PA nº 10880.900202/2011-18 (acórdão nº 1801-002.015). Assim, sendo o mesmo entendimento quanto à compensação também aplicado à CSLL, e em privilégio ao princípio da segurança jurídica, impõe-se o reconhecimento do direito creditório do Recorrente invocado em declaração de compensação.

Por todo o exposto, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer, na composição do saldo negativo da CSLL, o IRRF no valor de R\$ 835.443,99.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias