



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.901307/2018-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-003.328 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 7 de março de 2024
Recorrente PRICEWATERHOUSECOOPERS CONTADORES PÚBLICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2013

SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO. IRRF DE PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Por força do regime de competência, para a apuração do lucro real, a dedução de IRRF incidente sobre receitas oferecidas à tributação somente é permitida se ambos - receitas e IRRF- pertencerem ao mesmo período-base de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Felliipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Manifestação de Inconformidade, transcrevo e adoto parcialmente o relatório produzido pela DRJ/07, complementando-o ao final.

Trata o presente processo das Declarações de Compensação 30167.86692.270214.1.3.02- 6680 (fls. 2.105 a a 2.330) e 35789.83489.280314.1.3.02-1072 (fls. 2.099), sendo que na primeira consta o demonstrativo do crédito pleiteado, referente a saldo negativo de IRPJ apurado no período de 01/01/2013 a 31/12/2013, em que a Interessada informou o valor original na data da transmissão (27/02/2014) de **R\$ 1.399.313,59**, o qual teria sido composto da seguinte forma:

Descrição	Valor
IRPJ Devido	9.417.504,73
(-) IR no Exterior	- 265.426,76
(-) Retenções na Fonte	-3.436.989,23
(-) Pagamentos	- 7.114.402,33
(=) IRPJ a Pagar	- 1.399.353,59

O Despacho Decisório Eletrônico 129978303 de 02/02/2018 constante às fls. 2.069/2.070 e parcialmente transcrito abaixo, acompanhado da Análise do Crédito (fls. 2.071), reconheceu o direito creditório pleiteado no valor de **R\$ 1.280.230,22**, pois a parcela de IR no exterior foi confirmada parcialmente:

(...)

Em consequência, a Declaração de Compensação **35789.83489.280314.1.3.02-1072** foi homologada parcialmente e o débito indevidamente compensado foi enviado para cobrança:

Ainda de acordo com o Despacho Decisório, os documentos considerados na análise do direito creditório podem ser consultados às fls. 2 a 919 do processo nº 10880.731196/2017-20.

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório Eletrônico em 19/02/2018 conforme Aviso de Recebimento dos Correios às fls. 2.104 e apresentou manifestação de inconformidade em 20/03/2018 (fls. 2), onde alega em síntese, que (fls. 2.002 a 2.017):

Além das regras de apuração que devem se limitar ao montante do imposto que seria devido no Brasil, a legislação pertinente exigia do contribuinte, no ano-calendário de 2013, para que pudesse efetivamente efetuar a compensação, que estivesse munido do documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. Alternativamente, a legislação pertinente exigia do contribuinte que comprovasse a existência da retenção pela apresentação do respectivo comprovante e da apresentação da legislação do país onde a retenção ocorreu.

Por se tratar de comprovação de tributação ocorrida nos mais diversos países, o que pode dificultar o acesso do contribuinte aos documentos de retenção ou acesso à própria legislação que trata do assunto, a legislação brasileira ainda permite que o contribuinte contabilize os rendimentos auferidos no exterior e os compute na base de imposto de renda que seria devido no Brasil, até dois anos depois da apuração do imposto que foi pago no país de origem.

Em linha com esses dispositivos, a legislação brasileira expressamente autoriza que o contribuinte possa se aproveitar dos eventuais créditos apurados em períodos subsequentes, dentro do prazo legal, desde que faça o controle do valor do crédito no *Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR*, na Parte B. Isso porque, podem ocorrer situações em que o contribuinte mesmo após o recebimento do *valor líquido* do cliente no *exterior*, não estar em posse dos comprovantes de retenção e demais documentos reconhecidos e "consularizados", ou então, no respectivo ano-calendário ele tenha apurado prejuízo (sem imposto a pagar), ou até porque, ainda que tenha havido lucro real positivo, este ocorreu em valores inferiores com relação ao rendimento auferido no *exterior*.

Feitas todas as compensações relativas ao IR pago no *exterior*, bem como computando-se as *retenções de serviços prestados no Brasil* e demais *antecipações recolhidas ao longo do exercício* (por estimativa ou por balancete de suspensão), o contribuinte poderá ainda apurar, ao final do respectivo ano-calendário, um *saldo* de IR. e, nos termos do que dispõe o artigo 6o, § 1o, da Lei n.º 9.430/96, se o *saldo for negativo*, o crédito poderá ser compensado com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do artigo 74 também da Lei n.º 9.430/96 e no prazo legal.

O crédito apurado em conformidade com a legislação acima tem o tratamento de qualquer outro indébito e poderia ser aproveitado, nos termos da então vigente Instrução Normativa n.º 1.300/2012 por meio do programa PER/DCOMP. O prazo aplicável para o aproveitamento de créditos dessa natureza submete-se à *regra quinquenal* prevista pelos artigos 165, inciso I e 168, inciso do Código Tributário Nacional, tendo início o prazo de restituição da data da entrega da declaração.

Assim sendo, a legislação brasileira permite expressamente a compensação do IR pago no *exterior* no limite do IR devido no Brasil, mesmo que a apuração e o crédito decorram de períodos anteriores. Da mesma forma, ela permite que havendo *saldo negativo*, seja reconhecido crédito em favor do contribuinte, o qual poderá ser compensado por meio de PER/DCOMP, no prazo de cinco anos contados da entrega da declaração.

Ainda que a contribuinte tenha cumprido rigorosamente a legislação acima mencionada e apurado o *saldo negativo* e o crédito objeto da PER/DCOMP n.º 30167.86692.270214.1.3.02-6680 (PER/COMPENSAÇÃO onde se apurou o saldo negativo utilizado) e da PER/DCOMP n.º 35789.83489.280314.1.3.021072 (PER/DCOMP que compensou parte desse saldo com IRPJ de janeiro de 2014), o despacho decisório *homologou parcialmente* a compensação realizada e lançou as diferenças apontadas.

Ao mapear as diferenças a contribuinte concluiu que a *glosa* realizada refere-se às *Notas Fiscais* n.ºs 1027 (Uruguai), 1431 (Marrocos), 1259 (Panamá), 1255 (Argentina), 2182 (Chile) e 1788 (Espanha). Desta maneira, para recomposição desses valores até se chegar ao IR Exterior *glosado*, a contribuinte elaborou três diferentes demonstrativos de cálculos, os quais estão anexos à presente manifestação, para apoio na recomposição de seu crédito (Doc. 04).

Vale esclarecer que, o primeiro deles (Doc. 04.1) demonstra o valor de cada NF-e em *reais*, bem como a Ficha onde essa receita foi identificada na DIPJ referente ao ano-calendário de 2012 (Doc. 05 - Ficha 6A - Linha 06). O segundo (Doc. 04.2) traz com detalhes como o IR foi calculado em cada país, com indicação de *alíquotas*, *moeda*, *taxa de conversão*, etc. O último (Doc. 04.3) consolida todas essas informações, indicando quando tais valores foram compensados (inclusive, considerando os efeitos de *variação cambial*), bem como quando essa compensação foi registrada na DIPJ referente ao ano-calendário de 2013 (Doc. 06 - Ficha 11).

Acompanhando todas essas notas, em estrito cumprimento à legislação pertinente acima transcrita, a contribuinte anexa aos autos toda a comprovação de retenção do IR, reconhecida pelo país de origem e, quando aplicável, com selo do *Consulado Brasileiro* de autenticação; documentos estes todos acompanhados da *tradução juramentada*. Ela anexa também cópia da / reprodução dos *livros contábeis* onde esses rendimentos foram efetivamente contabilizados no ano-calendário de 2012, bem como os *contratos de câmbio* e respectivos *extratos bancários* com a indicação da data de recebimento do *valor líquido* de cada nota (Doc. 07).

Ao que parece, a autoridade fiscal selecionou essas notas e efetuou a *glosa* prendendo-se na premissa de que as mesmas foram emitidas e pagas no ano-calendário de 2012 e que, no referido ano-calendário, não foi apurado lucro real positivo (prejuízo), a justificar o aproveitamento desses créditos apenas no ano-calendário de 2013 (período subsequente).

O simples fato de não ter apurado prejuízo em 2012, não é condicionante para aproveitamento do crédito nos exercícios seguintes, pois os *rendimentos* foram devidamente contabilizados e tributados no próprio ano-calendário de 2012, sem trazer absolutamente qualquer prejuízo ao Fisco.

Tal como descrito no item anterior, além dos documentos que atestam a efetiva retenção no *exterior*, a contribuinte trouxe a reprodução dos seus *livros contábeis* que comprovam que todas essas notas foram efetivamente contabilizadas no ano-calendário de 2012 e compuseram o resultado daquele exercício (Doc. 07). Tanto que, na sequência, a receita proveniente dessas notas foi declarada na própria DIPJ do ano-calendário de 2012 (Doc. 06), sem que houvesse qualquer prejuízo a *regra de competência*. Essa receita está englobada no total de "Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo", que compõe a Ficha 06A da DIPJ de 2012.

Sendo assim, o crédito já havia sido apurado e contabilizado pela contribuinte no respectivo ano-calendário em que o rendimento no exterior foi auferido, sendo que apenas o crédito não foi aproveitado naquele momento, o que não é vedado pela legislação pertinente. Neste caso, conforme demonstram a reprodução dos *livros contábeis* anexos, a diferença entre o valor recebido em *reais* líquido e o *valor bruto* danota (ou seja, o valor do próprio IRRF Exterior, deduzindo eventuais ajustes de variação cambial e despesas de câmbio) era mantido em uma conta contábil de *CONTAS A REC. CLIENTES-MOEDA EST.* e depois era debitado na própria conta de *I.R.R.F Fonte S/ EXP. SERVIÇOS*, no momento em que o crédito era efetivamente aproveitado.

Isso ocorreu para todas as notas recebidas do *exterior* ao longo do exercício, inclusive, aquelas que compõe o valor não homologado no despacho decisório que ora se impugna, quais sejam NF-es nºs 1027 (Uruguai), 1431 (Marrocos), 1259 (Panamá), 1255 (Argentina), 2182 (Chile) e 1788 (Espanha). Nestes casos, o crédito somente foi aproveitado no ano-calendário de 2013, pois a contribuinte não possuía ainda todos os comprovantes de retenção nas formalidades acima exigidas pela lei (documento de arrecadação reconhecido no país de origem e com selo consular brasileiro). No caso dessas notas, embora o recebimento *líquido* tenha ocorrido em 2012, foi somente em 2013 que a contribuinte teve acesso aos comprovantes de retenção dentro das *formalidades legais*.

Os §§ 2º e 5º do artigo 14 da IN nº 213/2002, apenas autorizavam a compensação do IR na posse desses comprovantes regulares. E, no caso dessas notas, ainda que elas tenham sido contabilizadas e o rendimento tributado em 2012 (como determina a lei), a contribuinte somente teve acesso aos comprovantes em 2013. Ou seja, nestes casos a contribuinte além de seguir os dispositivos acima, teve uma postura absolutamente cautelosa, e somente se aproveitou do seu crédito na posse desses documentos, justamente para não correr o risco de aproveitar mais créditos do que lhe seria de direito.

Neste sentido, o que a contribuinte efetivamente fazia era contabilizar o rendimento (receita), tributar no respectivo ano-calendário (no caso 2012, conforme comprova a DIPJ de 2012), porém o aproveitamento do crédito relativo ao IR pago no *exterior* que viesse a ser apurado (o efetivo encontro de contas), somente ocorria no ano-calendário em que ela já estivesse munida de toda documentação necessária.

Diante disso, questiona-se a esta i. DRJ: qual outra alternativa teria a contribuinte senão seguir dessa forma? Correr o risco de apurar crédito a maior e lesar os cofres públicos e, ainda, de sofrer penalidades dessa RFB?

A resposta é absolutamente negativa, especialmente porque o que a contribuinte buscou preservar foi justamente os procedimentos previstos na legislação acima citada.

Não obstante, o procedimento acima adotado não tem qualquer vedação legal. A legislação pertinente, como se viu, não obriga que o contribuinte aproveite os créditos decorrentes de IR pago no *exterior* no mesmo ano-calendário em que os rendimentos foram auferidos. Ao contrário, além de inexistir qualquer previsão neste sentido (seja da lei seja de sua regulamentação), os §§ 15, 16 e 18 o artigo 14 da IN n.º 213/2002, autorizam o aproveitamento de créditos em períodos subsequentes.

As hipóteses previstas nesses dispositivos apenas tratam de situações específicas em que o contribuinte não tem outra alternativa senão a compensação do IR pago no *exterior* nos exercícios subsequentes. Tal fato ocorre, pois se houver prejuízo (não houver *lucro real positivo*) ou o lucro se realizar em montante menor ao que do IR que já foi efetivamente recolhido, o contribuinte não tem imposto a compensar naquele mesmo exercício, gerando um crédito para os exercícios subsequentes. Contudo, de forma alguma isso significa que somente nessas hipóteses o aproveitamento nos exercícios seguintes poderia ocorrer, sob pena de inovar o que está previsto na lei e restringir o disposto na Lei n.º 9.249/1995, na Lei n.º 9.430/1996 e no RIR/99.

O próprio RIR/99 permitiu ao contribuinte aproveitar o crédito decorrente do IR pago no *exterior* mesmo que os rendimentos sejam computados na base de cálculo do imposto pago no Brasil até o segundo ano-calendário ao de sua apuração. Ou seja, o RIR/99 expressamente autoriza, na prática, que a compensação ocorra mesmo que os rendimentos sejam computados na base de cálculo do imposto de renda pago no Brasil até dois anos dessa apuração.

Não é outro o caso dos autos, senão de aplicação do artigo 395, §6º do RIR/99, exatamente porque a contribuinte ofereceu os rendimentos para tributação em 2012 e aproveitou os créditos no exercício seguinte. Isto é: os rendimentos que foram objeto das *Notas Fiscais* (NF-es) n.ºs 1027 (Uruguai), 1431 (Marrocos), 1259 (Panamá), 1255 (Argentina), 2182 (Chile) e 1788 (Espanha), foram tributados em 2012 e o crédito do IR pago no *exterior* decorrente desses rendimentos foi aproveitado em 2013 (muito antes dos dois anos previstos pelo RIR/99).

Contudo, tal disposição (vigente na data em que as PER/DCOMPs foram transmitidas) também não limita o aproveitamento do crédito em si, o que ela define, na verdade, é que o crédito somente poderá ser aproveitado se os rendimentos forem oferecidos a tributação no Brasil em até dois anos (apuração do crédito difere do seu efetivo aproveitamento). Cumprida essa exigência, o crédito decorrente do IR pago no *exterior* poderá ser aproveitado como qualquer outro indébito (pagamento a maior), subsumindo-se a regra prevista pelo artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 e no prazo previsto no artigo 165, inciso I, e 168, inciso I, do Código Tributário Nacional.

O contribuinte anexa diversos documentos e requer que seja dado integral provimento à Manifestação de Inconformidade para reconhecer a integralidade dos créditos utilizados na PER/DCOMP n.º 35789.83489.280314.1.3.02-1072, homologando-se, por consequência, integralmente a compensação efetuada.

(...)

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ/BHE, conforme acórdão n.º **107-002.723**, de 21 de outubro de 2020 (e-fls. 2.334).

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (e-fls. 2.359), no qual, em linhas gerais, repete e reafirma fundamentos e argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, apresentando outros, resumidamente descritos na sequência (destaques do original).

Diz que (sic) “O acórdão recorrido, ao interpretar o artigo 14, §15, da Instrução Normativa n.º 213/2001, faz a seguinte restrição: *‘Como já mencionado, o § 15 do art. 14 da Instrução Normativa SRF no 213/2002 dispõe que o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes’*”, mas que, todavia, “essa não é a exata compreensão dos dispositivos legais que devem ser interpretados sempre sistematicamente, sendo oportuno transcrever o disposto nos §§15, 16 e 18 do artigo 14 da IN n.º 213/2002”.

Aduz que “não prospera a interpretação dada pelo acórdão recorrido de que somente se não houver apurado lucro real positivo poderia ser compensado o ‘IR-Exterior’ nos períodos subsequentes pois o próprio parágrafo 18 do mesmo artigo 14 da IN n.º 213/2002 prevê outra possibilidade, do que se depreende que são exemplificativas e não taxativas”.

Ao final, requer o provimento do recurso e a reforma da decisão recorrida, bem como sua intimação para realização de sustentação oral.

É o Relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva , Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 65 da Portaria MF n.º 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF), e de acordo com a Portaria CARF n.º 146, de 12 de dezembro de 2018, que estende, temporariamente, à 1ª Seção de Julgamento a competência para processar e julgar recursos que versem sobre aplicação da legislação relativa ao IRRF e respectivas penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória, quando o requerente do direito creditório ou o sujeito passivo do lançamento for pessoa jurídica, inclusive quando o litígio envolver esse tributo e outras matérias que se incluam na competência das demais Seções.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Como dito no preâmbulo, trata-se de homologação parcial de DCOMP pelo Despacho Decisório Eletrônico de e-fls. 2069, a qual postulou crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2013.

A homologação parcial ocorreu por ter sido informado um total de R\$ 265.426,76 a título de “IR EXTERIOR” na DCOMP, mas confirmados apenas R\$ 146.343,39, redundando na reapuração de um Saldo Negativo disponível de IRPJ de R\$ 1.280.230,22 no respectivo período-base, decisão corroborada pelo acórdão de primeira instância, contra o qual é dirigida a insurgência do Recorrente.

A improcedência da Manifestação de Inconformidade deveu-se, em síntese, ao fato de o Recorrente ter compensado no ano-calendário de 2013 o imposto de renda pago no exterior do ano de 2012.

Conforme transcrito linhas acima, o Recorrente limita-se a reproduzir na irresignação os argumentos expostos na instância de primeiro grau, já enfrentados objetiva e percuientemente pelo acórdão contestado. Em razão disso, e por concordar integralmente com seus termos e fundamentos, peço vênica para adota-los como razões de decidir, reproduzindo a seguir, na íntegra, o teor do voto condutor do acórdão de Manifestação de Inconformidade, valendo-me do §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999 c/c o §3º do art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 – RICARF (destaques do original).

(...)

A lide limita-se à possibilidade de compensação, em períodos subseqüentes, do imposto de renda pago no exterior em anos-calendário anteriores.

O tratamento contábil e fiscal dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, bem como a possibilidade de compensação, no Brasil, do respectivo imposto de renda incidente no exterior, encontram-se previstos nos artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/1995, a seguir transcritos (os trechos grifados e sublinhados não constam da publicação original):

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

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

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

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

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

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os **lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil** serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os **lucros** realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os **lucros** a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os **lucros** a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

§ 7º Os **lucros** serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

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.

Qual seria a definição de *lucros, rendimentos e ganhos de capital* citados no artigo 25 da Lei n.º 9.249/1995?

Conforme seus §§ 2º e 3º, os lucros seriam aqueles auferidos por filiais, sucursais, coligadas e controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Esta definição também pode ser encontrada no § 1º do art. 1º da Instrução Normativa SRF n.º 213 de 07/10/2002, que dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País:

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

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

Sobre os rendimentos e ganhos de capital, o § 2º do art. 1º da citada Instrução Normativa SRF n.º 213/2002 assim dispõe:

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

...

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

Exemplos de rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil podem ser encontrados na pergunta 079 do Capítulo XIX (IRPJ e CSLL - Operações Internacionais 2019) do Manual de Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica, publicado pela Receita Federal do Brasil:

079 Quais os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que devem ser tributados no Brasil?

Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitos à tributação no Brasil são aqueles auferidos diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil. São exemplos de rendimentos auferidos diretamente no exterior, os obtidos com a remuneração de ativos tais como: os juros, os aluguéis, os demais resultados positivos de aplicações financeiras. Considera-se como ganho de capital o valor recebido pela alienação do bem diminuído de seu custo de aquisição. (grifei e sublinhei)

Normativo: IN RFB n.º 213, de 2002, art. 1º, §2º; e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25.

Em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital obtidos no exterior, o autor Edmar Oliveira Andrade Filho¹ tem o seguinte entendimento:

Ganhos obtidos diretamente (no exterior) são aqueles decorrentes de atos ou negócios jurídicos iniciados e concluídos no exterior e também os lucros obtidos por intermédio de estabelecimentos que funcionam no exterior sem personalidade jurídica

autônoma em relação à matriz, como são as filiais, sucursais, os escritórios de representações, agência e figuras assemelhadas. De outra parte, ganhos obtidos de modo indireto são aqueles derivados de investimentos em sociedades independentes que sejam coligadas ou controladas. Portanto, é necessário distinguir as normas sobre tributação dos lucros obtidos por intermédio de sociedade formalmente constituída no exterior, os rendimentos e ganhos de capital que forem obtidos em negócios realizados no exterior.

Os rendimentos derivam de negócios jurídicos que rendem juros, variações monetárias, prêmios, e qualquer espécie de resultados obtidos em aplicações financeiras de renda variável, comissões, aluguéis, prestações de serviços e obras realizadas diretamente no exterior, por sua conta ou por intermédio de consórcio etc. Ganho de capital é resultado obtido com a venda de bens no exterior a pessoa com sede ou residência no exterior. Lucro é espécie de ganho obtido por intermédio de uma sociedade, no exterior, que pode ser uma sociedade empresária ou não.

As vendas no exterior de produtos fabricados no Brasil não são consideradas como rendimentos obtidos no exterior, uma vez que o lucro obtido na transação é decorrência da atividade da pessoa jurídica aqui no Brasil. De igual modo, as prestações de serviços efetuadas diretamente no exterior não se consideram como rendimentos obtidos do exterior; são tributados, exclusivamente, os resultados das prestações de serviços realizadas no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas. Nesse sentido é o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2001.

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5 de 31/10/2001 citado pelo autor tem a seguinte redação:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5 de 31/10/2001

Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido e incorrer em situação de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real durante o ano-calendário.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF Nº 259, de 24 de agosto de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 26 e §§, da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 13, § 1º e art. 14, inciso III, da Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, declara:

Art. 1º A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei Nº 9.718, de 1998, não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior.

Parágrafo único. Não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

Art. 2º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sob o

regime de apuração pelo lucro real trimestral a partir, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

As notas fiscais n.ºs 1027, 1431, 1259, 1255, 2182 e 1788, juntadas, respectivamente, às fls. 1.854, 1.882, 1.907, 1.926, 1.953 e 1.982 dos autos foram emitidas em 2012 pela empresa Price Waterhouse Coopers Contadores Públicos Ltda. (CNPJ 06.142.225/0007-54), com sede na Alameda Mamoré, 989, conj. 2303, em Barueri, SP por serviços profissionais prestados a clientes localizados nos seguintes países: Uruguai, Marrocos, Panamá, Argentina, Chile e Espanha.

Portanto, neste caso, a fundamentação legal para a compensação do imposto de renda pago no exterior seria o art. 15 da Lei nº 9.430/1996 e não os arts. 25 da Lei 9.249/1995 e 16 da Lei nº 9.430/1996, uma vez que não se tratam de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, mas de receita auferida de fonte no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil (os trechos grifados e sublinhados não constam da publicação original):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esta compensação também encontrava-se prevista no art. 395 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), em vigor em 2012, ano em que foram prestados os serviços aos clientes localizados no exterior:

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

Contudo, a compensação do imposto de renda incidente no exterior deve observar ainda as disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

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

A fiscalização verificou que em 2012 foi apurado lucro real positivo, motivo pelo qual não admitiu a compensação, em 2013, do imposto de renda pago no exterior no ano anterior (fls. 917 do processo 10880.731196/2017-20):

Analizados os documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 243/882, especialmente os demonstrativos às fls. 295 e 297), constatou-se a impossibilidade do aceite da dedução, a título de IR do Exterior, do montante de **R\$ 119.083,37**, relativo a retenções ocorridas no ano-calendário 2012, correspondentes às Notas Fiscais 1027 (R\$ 1.090,80), 1431 (R\$ 28.362,40), 1259 (R\$ 466,04), 1255 (R\$ 5.090,40), 2182 (R\$ 56.277,00) e 1788 (R\$ 27.796,73).

Conforme a legislação acima, a utilização dessas retenções em ano-calendário posterior não encontra amparo legal, uma vez que é admitida apenas nos casos em que não foi apurado lucro real positivo no respectivo período. De acordo com os documentos às fls. 902/916, verificou-se que no ano-calendário 2012 foi apurado lucro real positivo, não sendo, portanto, permitida a utilização das referidas retenções para dedução do IRPJ do ano-calendário 2013, como pretende o contribuinte.

MF/RFB/SRRF 8º RF/DERAT-SPO
DIORT – Divisão de Orientação e Análise Tributária
Em 10/01/2018
(assinado digitalmente)
Marcos Donizete Ferreira
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Matr. 01273579

A fundamentação da glosa efetuada foi o § 15 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

§ 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.

De fato, foi apurado lucro real positivo de R\$ 77.736.882,18 em 2012, conforme linha 95 da Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) DIPJ ND 934209:

89.LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO
90.(-)Atividades em Geral
91.(-)Atividade Rural
92.LUCRO REAL APÓS COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO
COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES
93.(-)Atividades em Geral
94.(-)Atividade Rural
95.LUCRO REAL
96.LUCRO REAL POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES

Por sua vez, a impugnante alega que agiu de forma cautelosa, pois somente em 2013 conseguiu obter todos os comprovantes de retenção nas formalidades exigidas pelas Leis nº 9.249/1995, 9.430/1996 e pela Instrução Normativa 213/2002:

Lei 9.249/1995

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.

...

§ 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.

Lei 9.430/1996:

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

...

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

IN 213/2002

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.

...

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

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

Não obstante as alegações da impugnante, não há fundamentação legal ou normativa para a compensação efetuada, conforme se demonstrará a seguir.

Como já mencionado, o § 15 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 dispõe que o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital

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

O citado dispositivo faz referência aos lucros, rendimentos e ganhos de capital de que tratam o artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/1995 e 16 da Lei nº 9.430/1996 e não às receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.430/1996 e que foi, como anteriormente esclarecido, o embasamento legal utilizado para a compensação do imposto de renda pago no exterior.

A própria impugnante informa em sua manifestação de inconformidade que as notas fiscais de prestação de serviços foram emitidas, contabilizadas e oferecidas à tributação no ano de 2012, apresentando diversos documentos que atestam tal informação:

Tal como descrito no item anterior, além dos documentos que atestam a efetiva retenção no exterior, a contribuinte trouxe a reprodução dos seus livros contábeis que comprovam que todas essas notas foram efetivamente contabilizadas no ano-calendário de 2012 e compuseram o resultado daquele exercício (Doc. 07). Tanto que, na sequência, a receita proveniente dessas notas foi declarada na própria DIPJ do ano-calendário de 2012 (Doc. 06), sem que houvesse qualquer prejuízo a regra de competência. Essa receita está englobada no total de "Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo", que compõe a **Ficha 06A da DIPJ de 2012**.

Ainda de acordo com a impugnante, os créditos do imposto de renda no exterior também foram contabilizados no ano de 2012:

Sendo assim, o crédito já havia sido apurado e contabilizado pela contribuinte no respectivo ano-calendário em que o rendimento no exterior foi auferido, sendo que apenas o crédito não foi aproveitado naquele momento, o que não é vedado pela legislação pertinente. Neste caso, conforme demonstram a reprodução dos livros contábeis anexos, a diferença entre o valor recebido em reais líquido e o valor bruto da nota (ou seja, o valor do próprio IRRF Exterior, deduzindo eventuais ajustes de variação cambial e despesas de câmbio) era mantido em uma conta contábil de **CONTAS A REC. CLIENTES-MOEDA EST.** e depois era debitado na própria conta de **I.R.R.F Fonte S/ EXP. SERVIÇOS**, no momento em que o crédito era efetivamente aproveitado.

Assim, se os rendimentos, o custo dos serviços prestados e o crédito do imposto de renda foram reconhecidos contabilmente em 2012, obviamente, a parcela do tributo incidente no exterior sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente não poderia ter sido utilizada para compor o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2013 por absoluta falta de previsão legal.

A fim de aproveitar tal crédito, após ter cumprido todas as formalidades legais exigidas pela legislação que rege a matéria, o contribuinte deveria ter retificado a DIPJ, apurando novo valor de IRPJ a pagar ou a ser restituído ou ter transmitido um Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação com crédito de pagamento indevido ou a maior.

A interessada ainda alega que não existia na data de transmissão da PER/DCOMP qualquer vedação ou condição para o aproveitamento de créditos decorrentes de imposto de renda pago no exterior em períodos subsequentes aos de

sua apuração, desde que os rendimentos fossem oferecidos a tributação no Brasil em até dois anos.

Ao contrário do que entende o contribuinte, a condição para o aproveitamento do imposto de renda pago no exterior em períodos subsequentes encontra-se prevista no § 15 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

§ 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.

Ou seja, a legislação exige que o imposto de renda no exterior seja compensado no ano de seu pagamento. A exceção à regra ocorre no caso de não ter sido apurado lucro real positivo no mesmo ano, e mesmo assim, somente no caso do tributo ter incidido sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, o que não é o caso que se apresenta nos autos.

A permissão para que o contribuinte contabilize os rendimentos auferidos no exterior e os compute na base de imposto de renda que seria devido no Brasil, até dois anos depois da apuração do imposto que foi pago no país de origem, encontrava-se no § 6º do artigo 395 do RIR/99:

§ 6º Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º)

Todavia, tal como no § 15 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, o § 6º do artigo 395 do RIR/99 fazia referência aos lucros, rendimentos e ganhos de capital de que tratam o artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/1995 e 16 da Lei nº 9.430/1996 e não às receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.430/1996.

Caso prevalecesse o entendimento da impugnante, a receita de prestação de serviços efetuada diretamente poderia ser contabilizada até dois anos depois da apuração do imposto, enquanto que o custo respectivo seria contabilizado no ano da efetiva prestação dos serviços, em total afronta ao regime de competência.

Diante deste panorama, é de se negar provimento do recurso.

Dispositivo

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva

