



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10923.000032/2010-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.385 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

IPRJ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO.
COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL.

Não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ, portanto, não pode ser compensado com tributos de outra espécie.

OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS
TRIBUTADOS NO EXTERIOR. FORMA DE CONTABILIZAÇÃO.

Os rendimentos auferidos no exterior por serviços prestados diretamente devem ser oferecidos à tributação para que seja possível aproveitar o imposto pago na apuração do lucro real no Brasil. Não se admite que os rendimentos sejam considerados como oferecidos à tributação via redução de custos, mormente quando contabilizado em período diverso daquele em que se pretende aproveitar o imposto pago no exterior.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.
EXIGÊNCIAS LEGAIS.

Os documentos que comprovam o recolhimento do imposto de renda pago no exterior devem ser objeto de reconhecimento por parte do órgão arrecadador estrangeiro e do Consulado Brasileiro no respectivo país. Acordo entre os dois países para simplificação do procedimento de legalização de documentos públicos deve ser respeitado. Entretanto, verificadas inconsistências em tais procedimentos, resta incabível acolher referidos documentos para efeito de prova e utilização dos pagamentos realizados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Acompanhou o julgamento o Dr. Carlos Eduardo Orsolon, OAB/SP nº 222.242.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente processo de PER/DCOMP, protocolada sob o nº 26167.55930.260406.1.2.025642 e transmitido em 26/04/2006; posteriormente foi retificado pelo PER/DCOMP nº 17596.27264.270407.1.6.025060, em que é pleiteado crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ do ano calendário 2005, no valor original de R\$ 56.625.973,89. Ao crédito requerido foram vinculados os seguintes débitos:

PER/DCOMP Nº	Crédito - SN AC 2005		DÉBITOS COMPENSADOS		
	Valor do SN	Crédito utiliz. DCOMP	Cód. Receita	PA	Valor Principal
25611.76015.270406.1.3.02-4214	38.277.124,09	15.291.707,08	0676	2ºdec/abr/06	7.513.423,60
			0676	2ºdec/abr/06	5.964.116,07
			1097	2ºdec/abr/06	2.578.752,76
32320.81303.090506.1.3.02-3054	38.277.124,09	18.351.664,58	0676	3ºdec/abr/06	9.065.359,31
			0676	3ºdec/abr/06	10.402.086,48
36734.70142.161106.1.7.029240	56.625.973,89	5.900.250,23	0676	1ºdec/nov/06	6.674.363,06
40714.69733.270407.1.3.02-5017	56.625.973,89	9.341.865,04	2362	mar/07	8.247.847,88
			2484	mar/07	2.787.697,29
24592.53682.220507.1.3.02-9058	56.625.973,89	5.078.363,00	2362	abr/07	6.046.806,83

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Bernardo do Campo/SP, em despacho decisório datado de 03/11/2010, v. e-fls. 402/408, reconheceu apenas parcialmente o direito creditório, no montante de R\$ 39.543.621,89 do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2005, homologando a compensação dos débitos declarados até o limite de crédito reconhecido.

Abaixo transcrevo os trechos mais relevantes do referido Despacho Decisório:

"O saldo negativo de um tributo é a aritmética entre o valor total despendido, num determinado período, e o montante efetivamente devido, ao fim desse mesmo período. Por ser negativo, necessariamente são maiores os dispêndios.

Eis, então, a aritmética do crédito reclamado, conforme declara o interessado:

IRPJ - ANO CALENDÁRIO 2005	
LUCRO REAL	(R\$ 93.046.591,07)
IRPJ DEVIDO	0,00
IRPJ RETIDO NA FONTE	-R\$ 38.649.412,84
IRPJ RETIDO POR ÓRGÃOS PÚBLICOS	-R\$ 857.471,30
IR SOBRE RENDA VARIÁVEL	-R\$ 36.737,75
IRPJ MENSAL (ESTIMATIVAS)	0,00
IR PAGO NO EXTERIOR	-R\$ 17.082.352,00
IRPJ A PAGAR	-R\$ 56.625.973,89

(...)

Pela tabela acima, a majoritária parcela do crédito refere-se a retenções do IRPJ (R\$38.649.412,84 + R\$857.471,30 + R\$36.737,75). Tais parcelas foram auditadas

nos sistemas informatizados disponíveis nesta Secretaria, por amostragem (fls. 108/120), por confirmação de pagamento (fls. 121) e mediante Intimação Fiscal nº 306/2010 (fls. 122; respostas fls. 127/170). Todas elas resultaram confirmadas, revelando existir, de fato, retenções do imposto de renda cuja soma é R\$ 39.543.621,89.

Contudo, auditada a parcela referente ao imposto sobre a renda pago no exterior, restou prejudicada.

O contribuinte informou, em resposta à Intimação Fiscal nº 306/2010, que o imposto sobre a renda pago no exterior ocorreu na Argentina, no momento do recebimento financeiro por serviços prestados à Volkswagen Argentina S.A., referentes a Contrato de Transferência de Tecnologia, conforme cópia do mesmo traduzida para o português às fls. 164/168. E, de fato, há essa declaração na DIPJ/2006 do interessado, conforme fls. 126.

Embora pertençam, as empresas envolvidas, ao mesmo grupo econômico sediado na Alemanha, vale ressaltar que não têm participação societária entre si, nem correspondem a filial, sucursal, coligada ou controlada uma da outra, ou uma na outra. Ao menos, conforme declara a Volkswagen do Brasil, ora interessada, em sua DIPJ/2006 e nos cadastros mantidos junto a esta Secretaria.

Sendo assim, o recebimento auferido na Argentina, e o respectivo imposto que sobre ele incidiu naquele país, é sujeito à disciplina trazida pela Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002 (DOU 08/10/2002) e pela legislação que lhe antecede (arts. 25, 26 e 27 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 16 e 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 1º da Lei n 9.532, de 10 de dezembro de 1997; art. 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; e arts. 34 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

Referida Instrução, que concatena toda a normatização que lhe dá fundamento, trata o recebimento financeiro em tela como rendimento (art. 1º, §2º). E determina, dentre outras, as seguintes condutas a serem seguidas pelo contribuinte brasileiro:

1. Tributação pelo lucro real (art. 1º, § 3º);
2. Adição, no lucro real, dos rendimentos totais auferidos no exterior antes do imposto pago, integrando seus resultados no Brasil (art. 1º, §8º);
3. Cômputo dos rendimentos do exterior no balanço levantado em 31 de dezembro do ano calendário em que auferidos (art. 9º);
4. Cálculo simultâneo do imposto devido no Brasil sobre o rendimento auferido no exterior e daquele sobre as operações domésticas praticadas (art. 13);
5. Compensação e não dedução do imposto pago no exterior com o que for devido no país (art. 14, caput, c/c art. 14, §15).

Embora sejam condutas/atos obrigatórios a serem seguidos, SOMENTE a primeira das acima citadas foi cumprida. As demais deveriam constar na DIPJ/2006 entregue pelo interessado em 15/10/2008. Nela devem ser informadas à autoridade fiscal informações econômicas e fiscais concernentes à atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e que impactam a apuração dos tributos federais.

Ressalte-se que a DIPJ/2006 foi retificada 2(duas) vezes. Presume-se, portanto, acurado preenchimento e dupla revisão das informações prestadas.

Surpreendentemente, porém, as adições e cálculos citados nos itens 2 a 5 ou aparecem na DIPJ/2006 como ZERO, ou simplesmente são omitidas (vide fls. 124, 125, 397), embora haja, nessa Declaração, campos apropriados a tais informações.

É o que se observa, por exemplo, na Ficha 06A, linha 28 (fls. 124), onde devem ser informados os "rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior". O interessado preencheu essa linha com o valor zero (R\$0,00). Noutra campo, este na Ficha 09A, linha 06, onde devem constar os "rendimentos auferidos no exterior" sendo adicionados ao lucro real (item 2 acima), aparece o valor zero (R\$0,00).

Ainda, há mais inconsistências:

- O contrato de Transferência de Tecnologia (fls. 157/163) apresentado pelo interessado, em resposta à Intimação Fiscal nº 306/2010, denota transferência de tecnologia nos serviços por ele prestado. Todavia, na ficha 43 da DIPJ/2006, preenchido está o campo referente a serviços prestados SEM aquela transferência (fls. 398);*
- Não há reconhecimento do Consulado Brasileiro na Argentina do comprovante de pagamento do imposto naquela nação, conforme determina a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 (fls. 151).*

Impõe comentar, pela sua relevância, a conduta nº 5, acima descrita. Conforme preceitos da aludida Instrução, o imposto pago em outros países, incidente sobre rendimentos da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, é aproveitado só, e unicamente, na hipótese de lucro real doméstico positivo e, por óbvio, imposto devido após inclusão dos citados rendimentos. É a inteligência conjugada dos parágrafos 9º e 15 do art. 14 da Instrução.

A mecânica desse aproveitamento, assim, pressupõe a existência de crédito tributário a ser compensado. Se examinada a redação do art. 14, caput, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, nota-se o vocábulo "compensação". Ora, compensar é o ato de extinguir obrigações recíprocas entre duas partes, credor e devedor. Assim, só haverá compensação na existência de débito e crédito, simultaneamente. Se só um deles subsiste, não há compensação.

(...)

Supondo apenas para argumentar o pagamento de imposto na Argentina como crédito oponível à Fazenda brasileira, qual o débito com o qual poder-se-ia engendrar a compensação prevista, e permitida, no art. 14 da indigitada Instrução? O imposto de renda apurado na DIPJ/2006 (fls. 125), apresentada formalmente pelo interessado a esta Secretaria, é igual a ZERO!

A conduta correta a ser seguida, na circunstância de haver apuração negativa do lucro real e, portanto, imposto nulo, é a manutenção da adição ao lucro real, em 31/12 do mesmo ano em que auferidos, dos rendimentos estrangeiros, em obediência aos arts. 1º, §§7º e 8º ; e 9º, caput, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002. Em seguida, registra-se na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real LALUR o imposto pago sobre os tais rendimentos, através do cálculo estabelecido no art. 14, §§ 15 a 17 da Instrução em comento, compensando-o com o imposto devido, no Brasil, em exercícios futuros. E, se houver saldo a ser compensado após o aludido cálculo, vale a compensação com a CSLL devida, nos termos e condições presentes no art. 15 do mesmo diploma.

Não está sequestrado, portanto, o direito ao aproveitamento do tributo pago além das fronteiras brasileiras. Ele existe, mas ocorre do modo como preconizado pelas normas domésticas, já que soberanas. Há montante, momento e maneira corretos nelas descritos.

Dessa forma, a correta aritmética do crédito reclamado deve ser:

IRPJ - ANO CALENDÁRIO 2005	
LUCRO REAL	(R\$ 93.046.591,07)
IRPJ DEVIDO	0,00
IRPJ RETIDO NA FONTE	-R\$ 38.649.412,84
IRPJ RETIDO POR ÓRGÃOS PÚBLICOS	-R\$ 857.471,30
IR SOBRE RENDA VARIÁVEL	-R\$ 36.737,75
IRPJ MENSAL (ESTIMATIVAS)	0,00
IR PAGO NO EXTERIOR	0,00
IRPJ A PAGAR	(R\$ 39.543.621,89)

As alterações necessárias devem ser a adição, ao lucro real, do rendimento total na Argentina antes dos impostos, convertido para reais ao câmbio do dia em que pago (art. 14, §2º da IN SRF nº 213/2002) e a indedutibilidade, nesse exercício, do imposto pago naquela nação. A data do efetivo pagamento é 23/03/2005, quando a moeda Argentina foi cotada para venda a R\$0,941144, conforme divulgado pelo Banco Central do Brasil (fls. 402).

Assim, deve ser adicionado ao lucro real a quantia de R\$62.341.980,89, sendo o imposto argentino o equivalente a R\$17.455.754,65 (art. 14, §2º da IN SRF nº 213/2002). E o limite compensável com o IRPJ (arts. 14, §9º c/c 1º, §7º da IN SRF nº 213/2002) resulta em R\$15.561.495,00.

Este o valor a abater do imposto de renda positivo apurado no Brasil em exercícios posteriores a 31/12/2005.

O cômputo dos rendimentos estrangeiros nos lucros do interessado foi objeto, inclusive, da Intimação Fiscal nº 800/2010 (fls. 403), prevenindo hipótese de haver inclusão dos tais rendimentos na rubrica de "Serviços Prestados" ficha 06A, linha 08 da DIPJ/2006.

Contudo, a resposta apresentada demonstra ali não estarem computados (fls. 406).

Portanto, após análise da documentação acostada aos autos e das informações prestadas pelo próprio na DIPJ/2006, restou evidente a incorreção praticada pelo interessado quando deduziu, diretamente do imposto doméstico nulo apurado, o tributo pago na Argentina sobre os rendimentos ali auferidos, em absoluta afronta aos dispositivos legais norteadores.

Face ao exposto, manifesto-me pelo DEFERIMENTO PARCIAL do Pedido de Restituição nº 17596.27264.270407.1.6.025060, aprovando um crédito decorrente do saldo negativo IRPJ no valor de R\$ 39.543.621,89 (trinta e nove milhões, quinhentos e quarenta e três mil, seiscentos e vinte e um reais e oitenta e nove centavos), apurado no período em destaque pelo interessado.

Conseqüentemente, manifesto-me pela HOMOLOGAÇÃO das Declarações de Compensação nº 25611.76015.270406.1.3.024214, 32320.81303.090506.1.3.023054 e 36734.70142.161106.1.7.029240, face à suficiência do crédito ora deferido nelas contraposto.

Por fim, sou pela NÃO HOMOLOGAÇÃO das Declarações de Compensação nº 40714.69733.270407.1.3.025017; e nº 24592.53682.220507.1.3.029058, face à insuficiência do saldo de crédito disponível."

Em sua manifestação de inconformidade ao Despacho Decisório emanado da DRF/SBC, v. e-fls. 526/550, produziu as seguintes alegações, reproduzidas abaixo em apertada síntese:

1) Segundo o entendimento da DRF/SBC, a Manifestante não teria adicionado à base de cálculo do IRPJ as receitas decorrentes da prestação direta de serviços à empresa domiciliada na Argentina, o que faria com que ela não fizesse jus ao cômputo, no momento da apuração do IRPJ devido ao final do ano base de 2005, do imposto de renda retido na fonte na Argentina no montante, já convertido em Reais, de R\$ 17.082.352,00.

2) Esclarece que teria prestado serviços à empresa Volkswagen Argentina S.A. e, em contrapartida, teria recebido pagamento que se sujeitou, pelas regras tributárias daquele país, à retenção na fonte do imposto sobre a renda argentino, imposto este que, nos termos da legislação brasileira aplicável, pode ser utilizado no Brasil para compensar o valor do IRPJ aqui devido sobre tais receitas auferidas no exterior.

3) Defende que a DRF/SBC não teria se atentado para o fato de que, não obstante o pagamento pela prestação de serviços no exterior e a consequente retenção do imposto argentino tivessem ocorrido em 2005, como a apuração do IRPJ segue o regime de competência, o registro das receitas decorrentes dessa prestação de serviços efetuada diretamente à Volkswagen Argentina S.A. já teria sido efetuado em 2004, tendo sido elas integralmente tributadas ainda em 2004.

4) Afirma, ainda, que a DRF/SBC, durante todo o seu trabalho de análise do saldo negativo pleiteado, teria buscado localizar apenas no ano base de 2005 a demonstração da tributação da receita advinda da prestação de serviços à Argentina, pois na Intimação nº 800/2010 teria se limitado a exigir o *"detalhamento da linha 08, ficha 06A da DIPJ 2006 entregue em 15/10/2010, classificando e agrupando as receitas da prestação de serviços do ano calendário 2005 por tipo de serviço prestado (descrição do que foi feito), destinatário (nacional/estrangeiro) e respectivo valor faturado"* sem, em nenhum momento, mencionar que o seu objetivo era buscar especificamente a comprovação da tributação das receitas decorrentes da prestação direta de serviços à Volkswagen Argentina S.A., o que, se tivesse sido expressamente solicitado, teria sido facilmente demonstrado pela Manifestante mediante a apresentação de documentos relativos ao ano base de 2004.

5) Em resumo, a DRF/SBC teria focado sua análise no ano calendário errado (2005), haja vista que a tributação da receita, que foi devidamente tributada pela manifestante, foi contabilizada em 2004, conforme exigia o regime de competência aplicável às pessoas jurídicas em geral.

6) Sustenta, entretanto, que o registro dessas receitas, e a sua consequente tributação, não poderia ser comprovada de modo direto, ou seja, mediante a apresentação de um simples registro contábil de uma receita de prestação de serviços advinda da Volkswagen Argentina S.A., mas sim, apenas mediante a demonstração da metodologia contábil interna própria da Manifestante, a qual exigia que tais receitas recebessem o tratamento de redução dos custos da Manifestante.

7) Complementa, explicando que os serviços prestados à Volkswagen Argentina S/A consistiram basicamente na recuperação pela Manifestante dos seus custos de engenharia e desenvolvimento de um novo veículo ("monovolume MPV derivado do Modelo VW 249", denominado no mercado brasileiro de "FOX"), o qual, por motivos estratégicos de mercado, embora tenha sido integralmente projetado pela Manifestante no Brasil, teve a sua produção realizada na Argentina pela Volkswagen Argentina S.A. (todas essas informações podem ser confirmadas na tradução juramentada do "Acordo de Transferência de Tecnologia e Assistência Técnica" contido nas fls. 157 a 163 dos autos).

8) Assim, muito embora o contrato celebrado entre a Manifestante e a Volkswagen Argentina S.A. tenha sido firmado apenas em 2005 para prever o pagamento dos serviços de tecnologia em questão o que, a princípio, autorizaria a Manifestante a apenas tributar as receitas dele decorrentes no ano base de 2005, para evitar qualquer prejuízo ao fisco e atender integralmente ao regime de competência, a Manifestante optou por reconhecer tais receitas já no ano base de 2004, visando, com isso, não se apropriar indevidamente de custo de engenharia e desenvolvimento incorridos naquele mesmo ano com relação ao projeto do veículo "FOX".

9) Segue, então, detalhando a sistemática adotada quando da contabilização das operações relacionadas ao Contrato firmado em 23/02/2005, origem dos rendimentos tributados na Argentina:

9.1) Para evidenciar a forma de registro das receitas decorrentes de tal contrato, a Manifestante recorre à abertura da conta contábil nº 49971000 (doc. 03, e-fls. 584/587), que é denominada internamente de conta "classe 4", o que indica tratar-se de conta auxiliar de apropriação de custos e despesas da Manifestante. Tal conta, por ser transitória, ou seja, não afetar diretamente o resultado por seus lançamentos individuais, mas apenas por seu saldo final de cada mês, é composta de lançamentos tanto a crédito como a débito, sendo que os lançamentos a débito representam custos/despesas incorridos e os lançamentos a crédito, reduções de tais custos/despesas. Ao final de cada mês, essa conta é zerada, sendo a contrapartida de tal lançamento (que pode ser positiva ou negativa) registrada em conta definitiva de custo/despesa (conta denominada de "classe 8"), a qual, essa sim, afeta diretamente o resultado do exercício.

9.2) No documento anexo (doc. 3, e-fls. 584/587) pode-se verificar lançamentos a crédito efetuados em quatro meses do ano de 2004 (abril, outubro, novembro e dezembro) na conta nº 49971000, os quais, quando somados, resultam em R\$ 66.513.088,24, valor este que corresponde exatamente às receitas auferidas da Argentina pela Manifestante em razão do "Acordo de Transferência de Tecnologia e Assistência Técnica" discutido na presente Manifestação de Inconformidade.

9.3) Tais receitas, embora registradas em conta transitória de controle de custos, por consistirem em lançamentos a crédito, tiveram como efeito reduzir os custos incorridos pela Manifestante nos respectivos meses, o que, ao final do ano, resultou na apuração de um maior lucro líquido e, conseqüentemente, de um lucro real tributável também maior sendo essa a prova da efetiva tributação de tais receitas pelo IRPJ (e também pela CSLL).

10) Portanto, ainda que a demonstração da tributação dessas receitas somente seja possível de ser feita da forma indireta comentada acima o que se justifica pela necessidade de a Manifestante realizar o controle de seus custos por áreas e departamentos (engenharia,

desenvolvimento de projeto etc), o que demanda o uso de contas auxiliares ("classe 4") para se apurar o custo efetivo incorrido no exercício, os documentos anexos comprovam que as receitas advindas da prestação de serviços à Volkswagen Argentina foram tributadas no ano base de 2004.

11) Para fins de tal comprovação, a Manifestante destaca especialmente as Notas de Débito anexas (doc. 04, v. e-fls. 588/591), as quais respaldam os lançamentos feitos na conta nº 49971000 (doc. 03), que contém, inclusive, menção expressa de se referirem a reembolso da parcela de desenvolvimento do programa "VW249/2", o qual, como visto acima, diz respeito aos custos decorrentes do projeto do veículo "FOX".

12) Assim, tendo sido feita a prova da efetiva tributação de tais recursos no ano base de 2004, que não teria sido objeto de análise pela DRF/SBC no momento da emissão de seu Despacho Decisório resta analisar a questão envolvendo o aproveitamento do imposto retido na fonte na Argentina na composição do saldo negativo apurado pela Manifestante quando do encerramento do ano base de 2005. Passa, então, a descrever os motivos que legitimariam o aproveitamento no IRPJ devido no ano calendário 2005 do imposto de renda retido na Argentina.

13) Declara que o documento de arrecadação (v. e-fl.155), teria sido reconhecido pelas autoridades fiscais Argentinas (Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP), sendo que o mesmo demonstraria todos os dados relativos à operação em questão, em especial a data da retenção (08/04/2005), o valor remetido ao Brasil (\$ 66.240.640,00 pesos) e o valor retido a título de imposto argentino (\$ 18.547.379,20 pesos).

14) Argumenta, com fulcro nos artigos 15 da Lei 9.430 de 1996, e 26, da Lei 9.249 de 1995, que, com vistas à utilização do imposto retido no exterior sobre as receitas decorrentes de serviços lá prestados, apenas as seguintes condições deveriam ser observadas:

14.1) a compensação deverá se dar até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre tais receitas (art. 26, caput);

14.2) para fins de cálculo do imposto de renda incidente no Brasil, deve-se considerar o total do imposto e o adicional devidos pelo contribuinte no Brasil, calculado proporcionalmente ao montante da receita decorrente da prestação do serviço;

14.3) o comprovante do recolhimento do imposto pago no exterior deverá estar reconhecido pela autoridade arrecadadora estrangeira e pelo Consulado da Embaixada Brasileira do país em que é devido o imposto; e

14.4) o imposto pago no exterior deverá ser convertido em Reais com base na taxa de câmbio, para venda, da data em que o imposto foi pago.

15) Segundo a manifestante, com exceção das condições acima, não haveria nenhuma condição estabelecida na legislação que limitasse, de qualquer forma, o aproveitamento do imposto pago no exterior sobre receitas decorrentes da prestação direta de serviços. **Isso porque, ao contrário do afirmado pela Autoridade Fiscal, as receitas oriundas de serviços prestados diretamente não se sujeitariam aos ditames da IN 213 de 2002, posto que a mesma se restringiria a "tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País".**

16) Tal diferenciação é fundamental, uma vez que os "lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior" são uma matéria normatizada pelos artigos 25 a 27 da Lei 9.249/95, ao passo que a "receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente" ao exterior é matéria cuidada pelo artigo 15 da Lei 9.430/96, o qual estende a ela apenas o artigo 26 da Lei 9.249/95, sem prever a possibilidade de aplicação de qualquer norma infralegal que posteriormente venha a regulamentar a compensação do imposto pago sobre "lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior".

17) Tanto é assim que, muito embora a IN 213/02 tenha sido editada anos após a edição da Lei 9.430/96, não há qualquer menção em sua ementa no sentido de que o seu propósito seria o de regulamentar também a tributação das "receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente" ao exterior até porque ela não teria suporte legal se dispusesse sobre essa matéria. Ao relacionar em seu prefácio as que lhe dão suporte, a IN 231/02 não indica o artigo 15 da Lei 9.430/96, mas apenas os artigos 16 e 17 de tal Lei, os quais esses sim tratam de "lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior" (e operações de cobertura em bolsa do exterior).

18) Com base em tal entendimento, conclui ser inaplicável às receitas de serviços os ditames da IN 213 de 2002, bem como as restrições por ela impostas, restando equivocada a fundamentação do Despacho Decisório exarado pela DRF São Bernardo do Campo, maculando todas as demais decisões dele decorrentes. E prossegue: "É fundamental Srs. Conselheiros, que V.S^{as}., notem que a tributação dos 'lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior' é totalmente distinta da tributação da 'receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente' ao exterior".

19) Tanto é assim que, mesmo já existindo no ordenamento jurídico os artigos 25 a 27 da Lei 9.249/95, foi necessário que o legislador criasse previsão expressa na Lei 9.430/96 (artigo 15) de que o imposto retido quando do pagamento de receitas decorrentes da prestação direta de serviços no exterior pudesse ser compensado no Brasil.

20) Portanto, resta evidenciado que as conclusões expostas no Despacho Decisório pela DRF/SBC não se aplicam ao presente caso, o que significa dizer que, na hipótese de imposto pago no exterior em razão de prestação direta de serviços, não há necessidade de que haja "lucro real doméstico positivo", como quis fazer crer a DRF/SBC, sendo essa uma condição imposta apenas para a hipótese de compensação de imposto pago sobre "lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior".

21) Requer, então:

21.1) Assim, como decorrência de tal entendimento, é mister se destacar que, ainda que essa d. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento entenda não ter restado devidamente comprovada a tributação, no ano base de 2004, das receitas decorrentes da prestação dos serviços pela Manifestante na Argentina, ainda assim deve ser reconhecido o direito à utilização do imposto pago no exterior na apuração do saldo negativo apurado no ano base de 2005, uma vez que a adição do valor da receita decorrente de tais serviços (R\$ 66.513.088,24) ao lucro real apurado em 31/12/2005 ainda assim resultaria em apuração de prejuízo fiscal no exercício, inalterando, portanto, o valor do saldo negativo indicado na DIPJ 2006 da Manifestante, conforme demonstra a própria DRF/SBC nas tabelas constantes às páginas 3 e 6 de seu Despacho Decisório e consolidadas na tabela única abaixo:

21.2) Segundo a Manifestante, apenas a título argumentativo, caso não reste convalidado o saldo negativo declarado em DIPJ/2006, no valor integral em que informado, ainda assim deveriam ser homologadas as Dcomp apresentadas. Isso porque, por meio de tais DCOMPs, a Manifestante compensou a parcela do saldo negativo apurado em 2005 correspondente ao imposto pago na Argentina com débitos de IRPJ e CSLL devidos nos meses de março e abril de 2007.

21.3) E explica: Ocorre que, ao final do ano base de 2007, a Manifestante apurou IRPJ a pagar em valor muito superior ao valor do imposto retido no exterior em 2005 (R\$ 138.013.666,90), conforme comprova a sua DIPJ 2008 anexa (doc. 06, v. e-fls. 593/604), o que lhe autorizaria a utilizar o valor do imposto de renda pago na Argentina caso ele não tivesse sido aproveitado no próprio ano de sua retenção (2005) e tivesse sido controlado na parte B do LALUR, como indicou a DRF/SBC como procedimento correto a ser seguido.

21.4). Em outras palavras, resulta que por meio das DCOMPs n.ºs 40714.69733.270407.1.3.025017 e 24592.53682.220507.1.3.029058 a Manifestante acabou por liquidar débitos de IRPJ e CSLL devidos em 2007, os quais poderiam, de qualquer forma, ter sido quitados pela Manifestante ao final do exercício por meio do aproveitamento do imposto pago na Argentina, já que foi apurado IRPJ a pagar em 31/12/2007.

22) Infere, por fim, não ter havido no presente caso concreto, a verificação de qualquer prejuízo ao Erário Público, ainda que se entenda, ao final da análise dos dois subitens acima, que assistiria razão à DRF/SBC quanto às suas equivocadas alegações expostas no Despacho Decisório ora combatido.

23) Com base no exposto, requer o acolhimento da presente Manifestação de Inconformidade, declarando a insubsistência do Despacho Decisório atacado, para o fim de reconhecer o direito de a Manifestante aproveitar o imposto pago na Argentina em 08/04/2005 na composição do saldo negativo apurado no ano base de 2005, de maneira a que reste integralmente reconhecido o direito creditório pleiteado no PER n.º 26167.55930.260406.1.2.02.5642 (posteriormente retificado pelo PER n.º 17596.27264.270407.1.6.025060), do que resultará a suficiência do direito creditório para compensar todas as DCOMPs a ele correlatas.

24) Alternativamente, requer que, caso não seja reconhecido o direito à utilização do imposto pago no exterior na apuração do saldo negativo do ano base de 2005, que sejam homologadas as DCOMPs em razão da ausência de prejuízo ao Erário Público em razão de os débitos por meio delas compensados serem relativos a IRPJ e CSLL devidos no ano base de 2007, ano no qual foi apurado IRPJ a pagar, o que autorizaria a Manifestante a utilizar o imposto pago no exterior em 08/04/2005 para reduzir o valor devido no Brasil naquele ano base.

25) Por fim, e subsidiariamente aos pedidos acima, caso nenhum deles seja acatado, requer-se expressamente que seja autorizado à Manifestante retificar o seu LALUR ao final da presente discussão administrativa, a fim de incluir o valor do imposto pago no exterior em 08/04/2005 e compensá-lo com o IRPJ devido em anos base subsequentes ao da prolação da decisão definitiva nesse processo.

26) Informa, com relação ao documento que comprovaria a retenção do IR na Argentina (e-fl. 155), que o mesmo já se encontraria reconhecido pelo órgão arrecadador estrangeiro (AFIP), conforme exigido pelo artigo 26, §2º da Lei 9.249 de 1995, contudo, a

Manifestante ainda não teria conseguido obter do Consulado da Embaixada do Brasil na Argentina o seu reconhecimento ("consularização"), razão pela qual protesta por sua posterior juntada".

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas PR, ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando o Despacho Decisório de e-fls. 402/408. Assim restou ementada a referida decisão (v. e-fls. 647/681):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO.

Válida a menção no Despacho Decisório recorrido à Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, que "dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País", na medida em que normatiza, entre outros, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, alcançando, também, a compensação do imposto pago no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente, por força do disposto no art. 15, in fine, da Lei nº 9.430, de 1996, que remete ao referido art. 26 da Lei nº 9.249 de 1995.

IRRF PAGOS NO EXTERIOR. RECEITA AUFERIDA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE.

Na apuração do IRPJ, apenas são dedutíveis os valores do imposto incidente sobre receita auferida na prestação de serviços diretos no exterior quando atendidos os requisitos legais: (i) computação no lucro real da receita auferida no exterior; (ii) observância do limite do imposto incidente no Brasil na compensação do imposto sobre as referidas receitas; (iii) comprovação do recolhimento em documento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto for devido.

O IR pago no exterior torna-se indedutível do IRPJ apurado quando a pessoa jurídica deixa de atender a todas as condições exigidas na legislação pertinente.

IR RETIDO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRPJ DEVIDO NO PERÍODO.

Ausente apuração de imposto devido no período sobre todo resultado tributável, inviável o aproveitamento do IR retido no

exterior, ainda que seu recolhimento restasse comprovado nos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. INEXISTÊNCIA. NÃO-HOMOLOGAÇÃO.

Restando não comprovada a existência do crédito utilizado na DCOMP, insta não homologar a compensação declarada dos débitos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da decisão de primeira instância em 05/04/2011, (v. e-fls. 683), a recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. 684/724 a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado. Repisa as alegações já apresentadas quando de sua manifestação de inconformidade, propugnando pelo recebimento de laudo encomendado a empresa de auditoria independente, mesmo após o protocolo do presente recurso, haja vista que o referido parecer não teria ficado pronto até esta data.

Aduz, também, que o comprovante de pagamento do imposto realizado na Argentina não mais estaria sujeito ao reconhecimento feito pelo Consulado Brasileiro naquele país, por força do Acordo p.t.n. sobre Simplificação de Legalizações em Documentos Públicos, firmado entre os dois países e publicado no DOU nº 77, de 23/04/2004. Segundo tal acordo não estaria mais autorizada qualquer forma de intervenção consular brasileira no tocante aos documentos argentinos que necessitem produzir efeitos no Brasil, bastando para tanto que o mesmo tenha a firma reconhecida pelo "Colégio de Escribanos de Buenos Aires" e, posteriormente, seja remetido à "Cancilleria Argentina", órgão do Ministério de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto" da República Argentina.

Na seqüência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Relator

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

Em suma, a matéria a ser tratada neste voto resume-se à análise dos contornos fáticos e jurídicos que dizem respeito ao não reconhecimento, por parte das instâncias administrativas que nos antecederam, do crédito a que alega a recorrente fazer jus relativamente ao imposto pago no exterior sobre rendimentos de prestação de serviços que teria auferido junto à empresa VOLKSWAGEN ARGENTINA S/A.

O imposto pago no exterior, no importe de R\$17.082.352,00, conforme o pleito apresentado pela recorrente, compõe a apuração do saldo negativo de IRPJ apurado no ano calendário de 2005, de montante por ela requerido de R\$56.625.973,89, conforme reproduzimos novamente abaixo:

IRPJ - ANO CALENDÁRIO 2005	
LUCRO REAL	(R\$ 93.046.591,07)
IRPJ DEVIDO	0,00
IRPJ RETIDO NA FONTE	-R\$ 38.649.412,84
IRPJ RETIDO POR ÓRGÃOS PÚBLICOS	-R\$ 857.471,30
IR SOBRE RENDA VARIÁVEL	-R\$ 36.737,75
IRPJ MENSAL (ESTIMATIVAS)	0,00
IR PAGO NO EXTERIOR	-R\$ 17.082.352,00
IRPJ A PAGAR	-R\$ 56.625.973,89

As questões debatidas até o momento circunscreveram-se aos seguintes pontos:

- 1) primeiramente, se a recorrente ofereceu ou não à tributação os rendimentos que deram origem ao imposto pago no exterior;
- 2) em segundo lugar, se o tratamento dispensado ao imposto pago no exterior pela recorrente, "compensando-o", mesmo tendo apurado prejuízo fiscal no exercício, estaria correto do ponto de vista legal;
- 3) ainda, a regular prova do efetivo pagamento do imposto no exterior;

4) por último, subsidiariamente ao seu pedido principal, a análise do requerimento da contribuinte para o aproveitamento do referido imposto, para a liquidação de débitos relativos ao ano calendário de 2007, via compensação, haja vista ter auferido lucro tributável neste período de apuração.

Para dar uma solução ao processo, dentre todas essas questões acima levantadas e debatidas, tanto no âmbito da unidade de origem quanto pela DRJ/Campinas, uma é prejudicial às demais. Essa questão prejudicial é justamente a sistemática adotada pela recorrente para o aproveitamento do crédito. Relembrando, a recorrente apurou o saldo negativo de IRPJ aproveitando o total do imposto pago no exterior, mesmo tendo apurado prejuízo fiscal em 2005; a DRF/SBC e a DRJ/Campinas não admitiram tal procedimento, entendendo que o referido valor somente poderia ser objeto de compensação com o imposto devido (e para existir imposto devido, não poderia haver prejuízo fiscal).

Entende a recorrente que a Instrução Normativa nº 213/2002 não pode ser aplicada ao caso em análise. Lastreia o seu entendimento no fato de que a receita que gerou o imposto pago no exterior é decorrente da prestação de serviços efetuado diretamente ao exterior, enquanto a citada IN nº 213 seria aplicável exclusivamente aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Para dar início à resolução desta pendenga, vejamos o que dispõe o art. 15 da Lei nº 9.430/96:

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 n 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

E o que diz o art. 26 da Lei nº 9.249/95:

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.

Já o art. 395 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, assim dispõe ao normatizar a matéria:

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).

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

§ 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 nº 9.249, de 1995, art. 26, § 2º)

Regulando a matéria, foi editada a Instrução Normativa nº 213/2002, lastreada, justamente, nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249/95 e nos arts. 16 e 17 da Lei nº 9.430/96. Apesar de em sua ementa não estar objetivamente citado o art. 15 da Lei nº 9.430/96, a análise conjunta dos dispositivos acima reproduzidos não deixa dúvidas de que todos estão intrinsecamente vinculados. Vejam que o art. 15 da Lei nº 9.249/95 faz referência expressa ao art. 26 da Lei nº 9.430/96 e o art. 395 do RIR/99 aglutina ambos em um só dispositivo.

Fundamentalmente, tal discussão, ao meu ver, seria inócua, na medida que a interpretação conjunta dos dispositivos acima já seria suficiente para a análise da questão principal a ser discutida, qual seja, se haveria a possibilidade de compensar o imposto pago no exterior quando apurado prejuízo fiscal no Brasil.

Entretanto, a aplicabilidade da IN 213/02 ao caso concreto assume importância na medida que referida norma traz em seu bojo, de forma mais detalhada, quais os procedimentos a serem seguidos pelos contribuintes em tais situações. Não é à toa que em seu pedido subsidiário, a recorrente se socorre justamente nos ditames da IN 213/02 para que lhe seja oportunizada a utilização do imposto pago no exterior em períodos posteriores a 2005, através de sua escrituração e controle na parte B do LALUR, tudo de acordo com o art. 14, §§ 15, 16 e 20 do referido dispositivo, abaixo reproduzidos:

§ 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 subseqüentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

(...)

§ 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.

Portanto, deve ser superada a alegação da recorrente de que a Instrução Normativa nº 213/02 não se aplica ao presente caso. Aplica-se ao caso concreto na sua integralidade, restando perfeita a interpretação dada pela DRF/SBC (v. e-fls. 405), reafirmada pela DRJ/Campinas de que:

“Referida Instrução, que concatena toda a normatização que lhe dá fundamento, trata o recebimento financeiro em tela como rendimento (art. 1º, §2º). E determina, dentre outras, as seguintes condutas a serem seguidas pelo contribuinte brasileiro:

- 1. Tributação pelo lucro real (art. 1º, § 3º);*
- 2. Adição, no lucro real, dos rendimentos totais auferidos no exterior antes do imposto pago, integrando seus resultados no Brasil (art. 1º, §8º);*
- 3. Cômputo dos rendimentos do exterior no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos (art. 9º);*
- 4. Cálculo simultâneo do imposto devido no Brasil sobre o rendimento auferido no exterior e daquele sobre as operações domésticas praticadas (art. 13);*
- 5. Compensação e não dedução do imposto pago no exterior com o que for devido no país (art. 14, caput, c/c art. 14, §15).”*

O art. 15 da Lei nº 9.249/95, c/c o art. 26 da Lei nº 9.430/96 e o art. 395 do RIR/99, **estabelecem um limite à compensação** do imposto pago no exterior. Reza o art 395 do RIR/99 que esse limite é o imposto de renda incidente, no Brasil, após serem computados, no lucro real, os rendimentos auferidos no exterior. E para a determinação deste limite, o imposto incidente, no Brasil, deverá ser proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica. E para se calcular o limite para o aproveitamento desse imposto pago no exterior, evidentemente, faz-se necessário que exista imposto devido no Brasil para sua apuração.

Daí decorre a conclusão lógica de que, para que seja possível a compensação do imposto pago no exterior, faz-se necessária a existência de lucro real no período de apuração em que se pretenda aproveitá-lo. Em inexistindo lucro real e, conseqüentemente, não havendo imposto devido, os dispositivos acima elencados constituir-se-iam letra morta ou seriam inaplicáveis, o que não é o caso, evidentemente.

A recorrente apurou no ano calendário de 2005 um prejuízo fiscal de R\$93.046.591,07. Esse prejuízo foi apurado sem contabilizar, no mesmo ano de 2005, a receita decorrente dos serviços prestados no exterior, que importaram em R\$66.513.088,24. Então, mesmo que tais rendimentos tivessem sido computados na apuração do lucro real de 2005,

ainda assim o resultado seria negativo; ou seja, não haveria imposto pago no exterior passível de ser compensado no Brasil.

Por todo o exposto, chegamos à conclusão de que não assiste razão à recorrente, devendo o seu pleito ser indeferido, haja vista a impossibilidade do aproveitamento do imposto pago no exterior no ano de 2005 neste mesmo exercício.

Em não sendo acatado o raciocínio e a conclusão a que chegamos acima, passamos à análise dos demais pontos controvertidos.

Oferecimento à tributação dos rendimentos que deram origem ao imposto pago no exterior

A recorrente não ofereceu à tributação, no ano calendário de 2005, os rendimentos pelos serviços contratados junto à VOLKSWAGEN ARGENTINA S/A. Isso é fato, afirmado pela própria contribuinte. Segundo a mesma, os rendimentos auferidos através do contrato firmado com a empresa estrangeira em 2005 foram oferecidos à tributação ainda em 2004, razão pela qual entende estaria cumprindo com os requisitos legais para a compensação do imposto pago no exterior.

Antes de passar à decisão recorrida, faz-se necessário entender a sistemática contábil adotada pela recorrente ao reconhecer a receita, em 2004, relativa a um contrato que foi firmado apenas no ano posterior, ou seja, em 2005.

Segundo a recorrente, a mecânica adotada para a contabilização da receita foi a seguinte (vide o relatório de auditoria externa de e-fls. 753/777):

A VWB é uma empresa multinacional que atua com forte interação com as demais subsidiárias VW em outros países. Dentre as subsidiárias com as quais a VWB interage está a VWA, notadamente em virtude da proximidade entre os países, a semelhança dos mercados consumidores e os produtos neles comercializados.

Devido a este procedimento de interação entre as sociedades, a equipe de engenharia e desenvolvimento da VWB participou do processo de desenvolvimento do veículo que viria a ser comercialmente batizado "SPACEFOX", então denominado Projeto 249/2, o qual é fabricado pela VWA. Ou seja, a VWB executou atividades de engenharia para a VWA, relativas ao desenvolvimento do produto mencionado.

Por consequência, conforme as atividades foram desenvolvidas, a VWB emitia Notas de Débito ("ND") para a cobrança destes serviços da VWA.

Em 2004, a VWB emitiu 4 ND para o recebimento das atividades de engenharia desenvolvidas para a VWA, quais sejam:

- a) ND 3763, datada de 30/04/2004, no valor de R\$ 11.775.000,00 (doc. 1).*
- b) ND 3836, datada de 27/10/2004, no valor de R\$ 31.357.349,99 (doc.2).*
- c) ND 3852, datada de 30/11/2004, no valor de R\$ 12.359.679,98 (doc. 3).*
- d) ND 3879, datada de 15/12/2004, no valor de R\$ 11.020.458,27 (doc.4).*

Quando da emissão das ND, a VWB contabilizava os valores a receber na Conta Contábil de Ativo 14259000. A contrapartida de tais registros era uma Conta Contábil Transitória e, posteriormente, em Conta de Resultado do Exercício, como adiante será descrito.

Os valores registrados no ano de 2004 que geraram impacto no resultado, correspondem ao montante de R\$ 66.513.088,24.

O contrato que formalizou o acordo firmado entre VWB e VWA foi concluído apenas em 23.02.2005 (doc. 5).

(...)

Constatamos que, diante da elevada quantidade de lançamentos efetuados diariamente, o sistema de contabilidade utiliza-se de contas transitórias para o registro individual das receitas auferidas e despesas incorridas, conforme sua natureza (p. ex., despesas de salários, FGTS, INSS, horas extras, etc.), para posterior reclassificação por transferência em contas de resultado, conforme o centro de custos a que pertençam.

Esta reclassificação por transferência se dá da seguinte forma:

Os lançamentos efetuados nas contas transitórias que registram as despesas incorridas (conforme sua natureza) são somados por centro de custo a que dizem respeito. O saldo final (total das despesas de cada centro de custo, independente da natureza) é registrado em conta contábil transitória específica daquele centro de custo, com contrapartida na sua conta contábil de resultado.

No caso dos valores a receber da VWA relativas ao desenvolvimento do Projeto 249/2, as contas contábeis que registraram os lançamentos são as contas 14259000 (conta contábil patrimonial — ativo), 49971000 (conta contábil transitória — custos e despesas gerais), 49913000 (conta contábil transitória — despesas centro de custos engenharia) e 89012010 (conta contábil de resultado — despesas centro de custos engenharia).

4.2.1. Das Notas de Débito lançadas em 2004

A título de demonstração, descreveremos a seguir a metodologia de contabilização em questão, utilizando-se como exemplo a ND 3763, emitida em abril de 2004.

No mês de abril de 2004, a VWB registrou o valor de R\$ 11.775.000,00 a receber da VWA, relativo à emissão da ND 3973, na conta contábil patrimonial 14259000. A contrapartida de tal lançamento foi registrada na conta contábil transitória 49971000. No final do mês, o saldo de todos os lançamentos relativos ao Centro de Custos de Engenharia foi reclassificado para a conta contábil 49913000, com contrapartida na conta contábil de resultado 89012010.

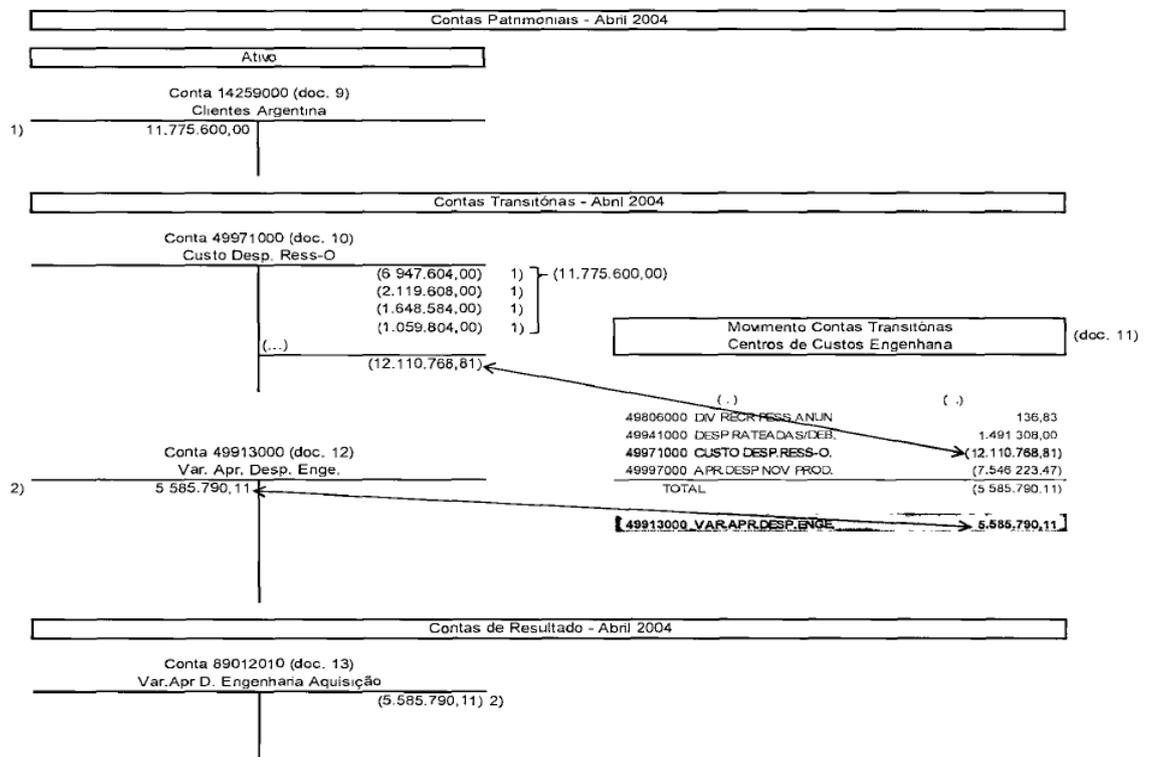
Desta forma, ainda que não seja possível identificar o valor de R\$11.775.000,00 escriturado a crédito em conta de resultado do exercício, é imperativo afirmar que ele afetou (majorou) o resultado da VWB, mediante a redução da conta de despesas/custos.

Como verificamos, o procedimento ora descrito foi adotado para todos os demais lançamentos relativos às ND emitidas pela VWB, no ano-calendário de 2004, referentemente aos valores inerentes ao desenvolvimento do Projeto 249/2.

Seguem abaixo demonstrações do lançamento de todas as Notas de Débito relativas ao Projeto 249/2, bem como a sua repercussão sobre as contas definitivas de resultado.

- Abril/2004: ND 3763 no valor de R\$ 11.775.600,00

Figura 1



Em suma, sintetizando o procedimento em poucas palavras, ao invés de oferecer à tributação a receita decorrente da prestação de serviços de forma direta em conta de resultado, a recorrente teria percorrido um caminho um pouco mais longo, reduzindo seus custos na mesma proporção e valores.

O principal argumento da recorrente para defender a correção de tal procedimento contábil reside no fato de que não teria havido nenhum prejuízo à Fazenda Nacional, pelo fato de que, com a redução dos custos, o resultado no ano de 2004 teria sido inflado.

Já a decisão recorrida refuta tal procedimento, primeiro porque encontrou inconsistências entre os valores constantes das Notas de Débitos emitidas pela VWB tanto em 2004 como em 2005 e escrituradas nas contas ditas auxiliares (conta 49971000). Essas inconsistências/divergências foram justificadas pela recorrente por conta das flutuações cambiais do dólar/euro/peso.

Poder-se-ia até mesmo superar tais aspectos levantados pela decisão recorrida, com base nas alegações da contribuinte, entretanto, as demais questões de fundo expostas pela DRJ, fortes nos princípios contábeis da competência e da prudência, por sua vez calcadas na Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, no Pronunciamento Técnico nº 30/2009, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e na melhor doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira (extraída de sua obra *Fundamentos do Imposto de Renda*, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2008, pág. 136), são difíceis de suplantar.

Conclui a DRJ/Campinas no Acórdão de nº 05-32.946 - 5ª Turma:

"Assim, não há que se falar em opção da Contribuinte. Com fulcro nos princípios da Competência e da Prudência, que embasam as normas contábeis comerciais e fiscais, devem ser oferecidos à tributação os valores auferidos a título de receitas de prestação de serviços quando definitivamente constituídas, ou seja, quando da efetiva prestação do serviço, a qual, no caso em tela, somente ocorreu após sua contratação (AC 2005).

Eventual oferecimento à tributação durante o ano-calendário 2004 somente poderia referir-se a receitas distintas daquelas que ensejaram a retenção ora em análise, contratadas apenas em 2005.

Logo, restando patente a omissão da contribuinte quanto ao oferecimento à tributação das receitas no ano em que prestados os serviços, não há como se considerar o correspondente Imposto de Renda retido no exterior na composição do saldo negativo do Ano-Calendário 2005.

Perfeito o entendimento da DRJ/CPS. Ainda acrescentaria mais um argumento para contestar o procedimento adotado pela recorrente: é inadmissível, diante das normas que regem, inclusive, o aproveitamento do imposto pago no exterior, se fazer a "opção" pelo reconhecimento tributável da receita via redução de custos.

Como vimos anteriormente, da aplicação direta dos arts. 15, de Lei nº 9.249/95, 26 da Lei nº 9.430/96 e 395 do RIR/99 e do art. 14 da IN SRF nº 213/2002, resulta que o cálculo do limite para a compensação do imposto pago no exterior depende da apuração do imposto devido no Brasil, com e sem a adição dos rendimentos auferidos no estrangeiro.

Assim, se no ano de 2005 não foi oferecido à tributação o rendimento da prestação de serviços, a estipulação de tal limite de aproveitamento fica irremediavelmente prejudicada. Em sendo prejudicada a sua apuração, é decorrência lógica de que tal crédito não pode ser compensado no respectivo exercício.

Além do mais, a sistemática adotada, como a própria recorrente admite, só pôde ser aferida de forma indireta, eis que contabilizada via contas de resultado transitórias. Ou seja, não são passíveis de serem identificadas de pronto, não aparecendo nos balanços, balancetes, muito menos nas declarações entregues à Receita Federal. Em se tratando de receitas de serviços isso é muito sério, pois sua percepção afeta não somente o Imposto de Renda, mas constitui-se base tributável de outros tributos e contribuições.

Mesmo sabendo que tais operações se deram com residente no exterior, o que por si só já a eximiria do pagamento de determinados tributos e contribuições, o alerta acima é válido para contestar a tese de que o procedimento adotado não causa nenhum prejuízo à Fazenda Nacional. Causa, sim, mormente nos casos de serviços prestados internamente. E não se pode admitir que seja adotado um procedimento com clientes internos e outro com estrangeiros.

Por todo o exposto, considero que os rendimentos relativos aos serviços prestados, efetivamente, não foram oferecidos à tributação, na época própria, e conforme exige a legislação fiscal no que diz respeito ao aproveitamento do respectivo imposto pago

no exterior sobre os mesmos, sendo, portanto, incabível a sua compensação e/ou utilização.

Da regular prova do efetivo pagamento do imposto no exterior

A decisão recorrida asseverou não ter havido a juntada aos autos do comprovante do imposto pago, devidamente reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que devido, razão pela qual considerou não "*observada condição primordial legalmente prevista para compensação do IR retido no exterior*" e, por consequência, indeferiu o pedido da contribuinte, também por este motivo.

Em sua defesa, alega a recorrente, prefacialmente, que o comprovante juntado aos autos até então, seria suficiente para comprovar o pagamento do imposto pago no exterior, haja vista que o seu reconhecimento pelo Consulado Brasileiro na Argentina seria uma exigência da IN 213/2002, que no seu entender não é aplicável ao caso dos autos. Essa a razão pela qual não teria tentado obter tal reconhecimento até então.

Engana-se redondamente a recorrente a esse respeito. Conforme já pudemos demonstrar anteriormente, a exigência para o reconhecimento do pagamento do imposto por parte do órgão arrecadador local e do Consulado Brasileiro no exterior está contida nos arts. 26, § 2º, da Lei nº 9.249/95 e art. 395, § 2º, do RIR/99. Foi reproduzido na IN 213/02, justamente por esta ter como lastro os respectivos dispositivos legais.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente apresentou os documentos de e-fls. 726/739, que compreendem o comprovante de retenção (e-fls. 726/727), o reconhecimento de firma da assinatura do Sr. Gustavo Adolfo Ciocca (e-fls. 728/729), o reconhecimento de firma da escritã, Sra. Valeria Hermansson (e-fls. 730/731), documento emitido pelo Ministério das Relações Exteriores da Argentina, reconhecendo a firma da Sra. Marisol Allende (e-fls. 732), as traduções dos respectivos documentos (e-fls. 733/736), cópia do DOU de 23/04/2004, que publicou o Acordo firmado entre Brasil e Argentina cujo escopo é de simplificação de legalização de documentos públicos (e-fls. 737/738) e finalmente, recorte de informação contida no site do Ministério das Relações Exteriores do Brasil que trata do referido Acordo (e-fl. 739).

Alega que o referido Acordo, firmado entre Brasil e Argentina, suprimiu a exigência de reconhecimento do comprovante de pagamento pelo Consulado Brasileiro naquele país, "*bastando para tanto que o mesmo tenha a firma de seu signatário devidamente reconhecida pelo 'Colégio de Escribanos de Buenos Aires' e, posteriormente, seja remetido à 'Cancilleria Argentina', órgão do 'Ministério de Relaciones Exteriores, Comércio Internacional y Culto' da República Argentina*" (v. e-fls. 722).

Sem entrar no mérito acerca do teor do referido acordo firmado entre Brasil e Argentina, no sentido de verificar sua aplicabilidade ao versado documento, mas tão somente analisando os documentos juntados pela recorrente, verificamos algumas inconsistências. Conforme dito no parágrafo anterior pela própria recorrente, o documento que comprovaria o pagamento do imposto deveria ter a firma de seu signatário reconhecida em cartório (em Buenos Aires) e no Ministério de Relações Exteriores Argentino.

Conforme se verifica do documento emitido pelo cartório (e-fls. 728/729), a firma reconhecida é do Sr. Gustavo Adolfo Ciocca. Entretanto, quem assinou o dito comprovante foi o Agente de Retenção, Sr. Juan Enrique Berrutti, Chefe de Divisão (v. e-fls. 726 e 734). O Sr. Gustavo Adolfo Ciocca consta do referido documento atestando que o documento apresentado é fotocópia fiel do original, que consta dos arquivos do Banco Santander Rio, de Buenos Aires. Então, na verdade estamos apreciando uma cópia cuja autenticidade está sendo atestada por um funcionário do banco que efetuou a retenção. Em outras palavras, não há o reconhecimento pelo tabelião de que o documento ou o seu teor são verdadeiros ou conferem com o original; reconhece o tabelião, tão somente a firma daquele que atesta ser o documento cópia fiel do original.

Já o documento firmado pelo Ministério das Relações Exteriores da Argentina, "*certifica que a firma que consta deste instrumento RECONHECIMENTO DE FIRMA e que diz MARISOL ALLENDE tem semelhança com a que consta de seus registros*" (v. e-fls. 735/736). Ora, tal documento não faz prova de absolutamente nada em relação ao comprovante de pagamento. Quem é Marisol Allende? Não consta o nome dessa senhora em nenhum dos documentos apresentados.

O próprio documento emitido pelo MRE argentino não traz nenhuma conexão com o respectivo comprovante de retenção. Poderia se referir a qualquer outro documento.

Em resumo, não vislumbro nos documentos apresentados a prova necessária do pagamento do imposto no exterior, razão pela qual, também por este motivo, deve ser indeferido o presente pedido.

Do pedido subsidiário de aproveitamento do referido imposto, para a liquidação de débitos relativos ao ano calendário de 2007, via compensação, haja vista ter auferido lucro tributável neste período de apuração.

Subsidiariamente ao pedido principal, no caso de não ser reconhecido o direito à utilização do crédito relativo ao imposto pago no exterior em 2005 para a apuração do saldo negativo de IRPJ do respectivo período, requer a recorrente que tal crédito possa ser compensado no ano calendário de 2007, quando teria auferido lucro tributável. Para tanto, requer que seja autorizada a retificação do LALUR, para efeito de controle e utilização, em anos posteriores, do referido crédito.

Em primeiro lugar, não cabe ao CARF "*autorizar*" a retificação do LALUR para corrigir eventuais erros cometidos pelos contribuintes em sua escrituração, mormente, como no caso em tela, quando tal providência se reveste de uma opção por parte do mesmo. O controle de tais valores na parte B do LALUR para aproveitamento futuro constitui-se em uma prerrogativa do contribuinte, não uma obrigação.

Em segundo lugar, uma vez não atendidos os pressupostos legais necessários ao aproveitamento do imposto pago no exterior, quando de seu pagamento (no caso, no ano de 2005), não faz sentido que o mesmo possa ser utilizado em anos posteriores. Nem sequer o comprovante de pagamento foi reconhecido como válido para tanto.

A única hipótese prevista pela legislação para o seu aproveitamento/compensação após o encerramento do ano em que foi efetivamente pago, conforme já tivemos oportunidade de verificar, seria no caso de apuração de limites inferiores

Processo nº 10923.000032/2010-37
Acórdão n.º **1402-002.385**

S1-C4T2
Fl. 1.283

ao valor pago, o que não é o caso. Portanto, também neste caso, incabível acatar o pedido da recorrente.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Relator.