



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.721953/2015-67</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-003.402 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	UNIFY - SOLUÇÕES EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

A decisão não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça de defesa sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão do Sujeito Passivo e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência não permite que qualquer crédito de IR pago no exterior forme saldo negativo de IRPJ e seja passível de restituição ou ressarcimento.

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

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

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES. RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo.

Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compor Saldo Negativo em que não houve apuração de imposto devido no período.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Raimundo Pires de Santana Filho, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 103-001.047, proferido pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 816/824).

Litígio instaurado com a apresentação tempestiva de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório (fls. 764 a 772) que não reconheceu a totalidade do Saldo Negativo de IRPJ de 2011, homologando parcialmente os débitos objeto das Declarações de Compensação relacionadas.

Dos termos do Despacho Decisório, a autoridade fiscal não reconheceu, como componente do Saldo Negativo de 2011, o valor de R\$ 154.379,38, declarado a título de Imposto de Renda pago no exterior, informado na alínea 09 (Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, rend. e Ganhos de

Capital) da Ficha 11 (Cálculo do imposto de renda Mensal por Estimativa) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ de 2011 (ND: 0001495122).

Segundo exposto pela fiscalização, com base na linha 29 (Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior, da Ficha 06A (Demonstração do Resultado) da mesma DIPJ de 2011 (fls. 02 a 226), o contribuinte não oferecera à tributação do IRPJ nacional qualquer valor recebido no exterior no ano-calendário 2010.

Cientificada de referido Despacho Decisório em 30/09/2016 (Termo de Ciência à fl. 776), a interessada apresentou, em 28/10/2016, Manifestação de Inconformidade com os argumentos a seguir sintetizados.

Informa que exportou serviços de licenciamento de softwares para empresas do Grupo Siemens, domiciliadas na Colômbia, no Peru e no Chile, as quais, por ocasião do pagamento pelos serviços prestados, procederam à retenção do correspondente imposto de renda.

Alega que, com base nos certificados de retenção emitidos por essas fontes pagadoras domiciliadas no exterior (apresentadas conforme Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável – fl. 789), seria possível aferir que houve incidência do imposto de renda no país de origem das divisas, o que legitimaria a compensação do crédito decorrente de IR no exterior, no valor de R\$ 154.379,38 (cento e cinquenta e quatro mil trezentos e setenta e nove reais e trinta e oito centavos), que compôs o saldo negativo de IRPJ de 2011.

Desse modo, aduzindo ter havido a efetiva retenção de IR no exterior pelas fontes pagadoras, defende que os valores retidos devem ser considerados na formação do saldo negativo de R\$ 6.177.216,65 (seis milhões cento e setenta e sete mil duzentos e dezesseis reais e sessenta e cinco centavos), indicado na DIPJ de 2011, sob pena de violação ao seu direito de compensação do imposto retido na fonte sobre receitas e rendimentos.

Cita legislação, jurisprudência administrativa e doutrina que, no seu entender, militam em sentido favorável ao seu pleito.

A d. DRJ, por sua vez, rejeitou todas as alegações do contribuinte e tendo em vista a ausência de comprovação do oferecimento das receitas à tributação ratificou o Despacho Decisório (destaque para o ponto em que a comprovação do oferecimentos dos rendimentos à tributação não teria sido contestado):

Portanto, diante **da não comprovação** de que os **rendimentos objeto da tributação no exterior foram computados na determinação do lucro real** do ano-calendário 2010, **aspecto não contestado pela defesa do contribuinte**, correta a glosa procedida pela autoridade fiscal sobre os pagamentos informados na linha 09 da ficha 11 da DIPJ do exercício de 2011 (ND: 0001495122), sendo improcedente a manifestação de inconformidade.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificada, eletronicamente, em 3.12.2020 (Termo de Ciência Eletrônica por Abertura de Mensagem à fl. 830), apresentou recurso voluntário, em 23.12.2020, assim manejado (fls. 833/848).

#### DA NULIDADE

Defendeu a nulidade da r. decisão por entender que não teria havido o devido tratamento da documentação colacionada aos autos em concreto, mas apenas em termos hipotéticos, configurando preterição ao direito à ampla defesa e contraditório da Recorrente.

Não é muito difícil supor que não houve a análise da documentação juntada aos autos pela Recorrente, sobretudo diante das seguintes pontos do trecho acima: “(...) torna-se desnecessária a análise sobre a idoneidade dos Certificados de Retenção”; “com propósito informativo, destaca-se que o contribuinte deveria, em relação aos comprovantes de pagamento do imposto de renda incidente no exterior (...)”.

Asseverou que o principal argumento da Recorrente em sua peça inicial, “de que os documentos apresentados comprovariam as retenções de IR no exterior, não foi apreciado”.

Com efeito, ao deixar de apreciar a defesa da Recorrente, a r. decisão da DRJ incorreu em nítida preterição ao seu direito à ampla defesa e contraditório, o que enseja o reconhecimento de sua nulidade nos termos do art. 59, inc. II do Decreto Federal nº 70.235/72...

Segundo haveriam diversos precedentes deste CARF que reconhecem que a preterição do direito de defesa enseja a nulidade da r. decisão de primeira instância, nos termos das ementas transcritas.

Aduziu que a situação acima “deflagra nítida violação aos princípios da ampla defesa e contraditório, previstos no art. 5º, inc. LV da Constituição Federal”.

Sustentou que “se admitida a análise da documentação já em sede recursal”, restaria deflagrada a supressão de instância, “o que também contraria a jurisprudência deste E. CARF (Acórdãos 3402-005.390 e 3201-001.392)”.

#### DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR

Defendeu a Recorrente que, ao contrário do que indicaria a r. decisão, “o art. 26 e §§ da Lei Federal nº 9.249/1995” não condicionaria a compensação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior oferecidos à tributação no país.

Para a Recorrente o referido dispositivo regulamentado pela Instrução Normativa editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 213/2002, asseguraria a compensação do imposto de renda pago pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas no Exterior com aquele devido no Brasil.

Afirmou que “por ter auferido rendimentos decorrentes da exportação de serviços de empresas do seu grupo domiciliadas em outros países, os quais se sujeitaram à incidência do

imposto sobre a renda no Exterior, procedeu ao aproveitamento do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda pago ao exterior para a compensação com outros tributos”.

Ora, se se admitisse que os valores retidos pelas fontes pagadoras (empresas do mesmo Grupo da Recorrente) não pudessem ser objeto de compensação, haveria contrariedade aos dispositivos acima copiados, e ao próprio entendimento da própria Receita Federal do Brasil e do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Para a Recorrente, “havendo crédito do imposto apurado pela Recorrente e devidamente comprovado documentalmente, o Fisco Federal não pode retê-lo sem “justa causa””.

Neste sentido, os fundamentos constantes da r. decisão recorrida não podem prevalecer, em razão da existência do crédito de imposto sobre a renda, o qual decorre de retenções efetuadas pelas empresas do mesmo grupo da Recorrente domiciliadas no Chile, Uruguai, México e Colômbia.

Nem poderia ser diferente, sob pena de violar frontalmente o princípio da verdade material, que, nas palavras do jurista Marcos Vinicius Neder decorre do princípio da legalidade, sendo necessário à comprovação da ocorrência do fato gerador e constituição do crédito tributário...

Defendeu que o princípio da verdade material deveria nortear “não só o agir do Agente Fiscal quando da apuração dos fatos passíveis de tributação, mas também dos julgadores administrativos”, sendo imperativo o reconhecimento dos créditos decorrentes do imposto de renda pago ao exterior, “o que está comprovado por todas as declarações exaradas pelas pessoas jurídicas do mesmo grupo da Recorrente, aqui apresentadas”.

Com efeito, o princípio da verdade material determina que o lançamento tributário deverá se ater à realidade dos fatos, de sorte que possa ocorrer a subsunção do fato efetivamente incorrido à norma jurídica que lhe outorga consequências no campo tributário. Neste sentido, vale citar a lição de Celso Antonio Bandeira de Mello...

Nessa senda, o procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, com vistas à sua prova e caracterização, motivo pelo qual o Fisco deve se ater à realidade dos fatos para proceder à exigência de parcela remanescente de imposto e eventual penalidade.

Ante o exposto, “considerando que a regra do art. 25 da Lei Federal nº 9.249/95 não cria condicionantes para a recuperação do imposto pago no exterior, como o oferecimento de rendimentos no exterior à tributação no país”, espera seja reformada a r. decisão recorrida e reconhecido o direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos em discussão.

#### DO PEDIDO

Ante o exposto, requer-se o provimento integral do presente Recurso Voluntário, bastante a ensejar:

(i) preliminarmente, o reconhecimento da nulidade da r. decisão recorrida, pois não houve a apreciação da documentação colacionada aos autos em sede de manifestação de inconformidade, em total preterição ao direito do contraditório e ampla defesa da Recorrente;

(ii) no mérito, o reconhecimento das compensações efetuadas com créditos de imposto de renda pago no exterior pelas empresas do mesmo grupo econômico da Recorrente nos países da Colômbia, Chile e Peru;

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Márcio Avito Ribeiro Faria**, Relator

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte UNIFY - SOLUÇÕES EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, dele toma-se conhecimento.

### DELIMITAÇÃO DA LIDE

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 6.177.216,65 referente ao ano de 2010 (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

No caso em apreço não restou comprovada a parcela de imposto pago no exterior da ordem de R\$ 154.379,38.

Segundo a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB (Despacho Decisório, fls. 764/772) tal valor não pode ser aproveitado porque os rendimentos que lhe deram origem não foram oferecidos à tributação:

13. De acordo com a ficha 06A – Demonstração do Resultado –, tem-se que na linha 29 – Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior não consta quaisquer valores oferecidos à tributação que venha justificar a utilização do referido valor de R\$ 154.379,38 utilizado para abater a estimativa mensal de dezembro/2010.

14. Assim, o único valor não confirmado nesta análise conexo ao saldo negativo de IRPJ – AC 2010 é o valor de R\$ 154.379,38 que deverá ser abatido do montante do saldo negativo em tela.

15. Portanto o valor do saldo negativo de IRPJ conexo ao anocalendarío de 2010 é de R\$ 6.177.216,65 – R\$ 154.379,38 = R\$ 6.022.837,27 a ser acrescido de taxa de juros SELIC a partir de 01/01/2011.

Para o Recorrente a legislação de regência não condicionaria a compensação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior oferecidos à tributação no país e a existência do crédito de imposto sobre a renda decorreria das retenções efetuadas pelas empresas do mesmo grupo, domiciliadas no Chile, Uruguai, México e Colômbia

Pois Bem.

#### DA PRELIMINAR

Neste ponto a Recorrente defendeu a nulidade do recorrido acórdão que não teria apreciado a documentação colacionada aos autos, em total preterição ao direito do contraditório e ampla defesa.

Em que pese o seu descontentamento com a decisão prolatada pela d. DRJ os argumentos trazidos não merecem prosperar.

Vejamos que o Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nesses autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF, in verbis:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cabe salientar que a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, determina, em seu art. 53, que a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

O STF, reforçando tal entendimento, se posicionou através da Súmula nº 473, assim redigida:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Assim, como se apresenta o presente Despacho Decisório e a Decisão da DRJ revestidos das formalidades legais e normativas exigíveis; e sem a existência de vícios que o tornem ilegal, não há razão pela qual deve ser decretado a sua nulidade.

Em verdade, ao contrário do que sustenta a Recorrente, o presente caso retrata situação típica em que o princípio da ampla defesa foi amplamente prestigiado, uma vez que, na fase litigiosa (processo stricto sensu) o sujeito passivo apresentou manifestação e provas sendo-lhe oportunizado se defender e provar a veracidade dos créditos apurados e utilizados.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Neste diapasão, não se cogita das nulidades suscitadas, rejeitam-se as preliminares.

#### DO MÉRITO

A defesa gira em torno do aproveitamento de Imposto pago no Exterior na composição de Saldo Negativo.

O Despacho Decisório e a d. DRJ sustentam que a compensação do tributo pago no exterior está condicionada ao cômputo dos rendimentos correspondentes na determinação do lucro real do período a que se referiram os pagamentos, o que não se verificou no caso concreto:

Consoante expresso na DIPJ de 2011 (linha 29 da Ficha 06A), na determinação do resultado do ano-calendário 2010 não foi oferecido à tributação qualquer valor decorrente de rendimentos e ganhos de capital obtidos no exterior.

Assim, a autoridade fiscal não reconheceu o valor de dedução do IR informado pelo contribuinte na Linha 09 da Ficha 11 da DIPJ de 2011 porque, segundo a Linha 29 da Ficha 06A dessa mesma DIPJ (fl. 07), o contribuinte não oferecera à tributação nacional os rendimentos correspondentes às retenções sofridas no exterior.

No caso dos autos, em que pese todas as provas produzidas pela Recorrente, a questão primeira a ser analisada reside na possibilidade de compensação/restituição de imposto de renda pago no exterior.

Para enfrentar este tema cabe citar o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/99, que em seu art. 395, disciplina o tema:

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).

§ 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 3º).

§ 4º Para efeito da compensação do imposto referido neste artigo, com relação aos lucros, a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do § 10 do art. 394 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso I).

§ 5º Fica dispensada da obrigação de que trata o § 2º deste artigo a pessoa jurídica que comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso II).

§ 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).

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

§ 8º O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (Medida Provisória nº 1.807-2, de 25 de março de 1999, art. 9º).

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

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

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

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

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

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Por sua vez, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 c/c a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 assim tratam do assunto em pauta:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

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.

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 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.

§ 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.

Merece destaque que o IR pago no exterior a ser aproveitado no Brasil é aquele incidente sobre os “referidos lucros”, ou seja, reconhecidos no lucro real e na base de cálculo da CSLL no ano em que disponibilizados. E também merece destaque que o aproveitamento está limitado ao IRPJ apurado com base no lucro real.

A leitura sistemática dos dispositivos legais permite compreender a mecânica da tributação dos lucros em bases universais positivada no direito tributário brasileiro. Pode-se detalhar essa mecânica nos seguintes itens:

- os lucros são tributados em bases universais;
- a tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior não pode ser inferior à tributação de lucros auferidos no Brasil (lucro real, 15% de IRPJ, 10% de adicional, 9% de CSLL);
- o aproveitamento do IR pago no exterior serve para garantir duas situações básicas: (i) caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSLL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil); e (ii) se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo passível de devolução, no Brasil, o imposto pago no exterior.

A legislação de regência não permite, portanto, que qualquer crédito de IR pago no exterior forme saldo negativo de IRPJ e seja passível de restituição ou ressarcimento. Não é possível, conforme inteligência da legislação citada, a repetição no Brasil de imposto pago no exterior.

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

Assim, resta claro que 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.

Está, portanto, bem estabelecido que é vedado pela legislação de regência a formação de saldo negativo com o IR pago no exterior e a sua utilização para compensação com outros débitos relativos a tributos administrados pela RFB.

Neste diapasão é fácil verificar que a compensação do imposto pago no exterior é condicionada, entre outros, ao oferecimento no país à tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, comprovados os lucros por meio das Demonstrações Financeiras correspondentes. E que referida compensação não pode gerar saldo negativo de IRPJ,

pois é limitada ao valor do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Por força da vedação acima mencionada, o tributo que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, nos termos das disposições introduzidas pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 19, § 4º, desde que efetuados os devidos controles no Lalur.

Veja-se que a compensação citada no parágrafo anterior é a do IRRF pago no exterior com o IRPJ que for devido até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, inexistindo na legislação transcrita a possibilidade de compensação distinta daquela mencionada.

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

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

Ao final, mas não menos importante, destaca-se que o tema em questão encontra-se sumulado por esta e. Corte, Súmula CARF nº 80, ponde uma pá de cal sobre a pretensão da Recorrente (destaque nosso):

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica **poderá deduzir do imposto devido** o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que **comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo** do imposto.

Ou seja, para compensar imposto retido na fonte não basta comprovar somente que houve a retenção, ao contrário do que defende a Recorrente.

Portanto, rejeitam-se as alegações da Recorrente.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os argumentos indicados na peça recursal não podem ser

corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material.

Por fim, mas não menos importante, adota-se como razões supletivas de decidir o exarado pela d. DRJ, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e §12 do art. 114 do Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimentos das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Isto posto, conhece-se do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Márcio Avito Ribeiro Faria**