



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720668/2019-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.830 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

COMPENSAÇÃO IRRF DE FILIAL, SUCURSAL OU COLIGADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO BRASIL POR OCASIÃO DA REMESSA DOS RECURSOS À FILIAL NO EXTERIOR. LIMITE DE DEDUÇÃO PREVISTO EM LEI

O rendimento auferido por filial situada no exterior e objeto de IRRF no Brasil sujeita-se, por expressa previsão contida no parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória nº 2.158/35, aos limites estabelecidos no art. 26 da Lei nº 9.249/1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Relator e os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Mateus Ciccone; Ricardo Piza Di Giovanni; Alessandro Bruno Macêdo Pinto; Alexandre Iabrudi Catunda; Jandir José Dalle Lucca; Maurício Novaes Ferreira.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação por meio da qual o Recorrente objetiva a compensação de crédito de Saldo Negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), apurado no ano-calendário de 2016, no valor de R\$ 1.355.207.429,39, com débitos próprios de estimativas de IRPJ, CSLL e de PIS e Cofins, apurados no ano-calendário de 2017.

Ao analisar os valores de IR no exterior declarados pelo contribuinte, as autoridades fiscais constataram que a dedução se referia a rendimentos de juros pagos à sua filial situada nas Ilhas Cayman. Verificou-se que a referida filial no exterior concedia empréstimos em moeda estrangeira a clientes brasileiros e, quando os juros eram remetidos pelo cliente ao seu credor (beneficiário), o cliente fechava a operação de câmbio e efetuava a retenção e o recolhimento do IRRF.

Portanto, o direito creditório em questão é formado pelo Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (“IR/Fonte”) incidente no exterior, IR/Fonte incidente sobre o pagamento de serviços prestados pelo Recorrente, pagamentos e compensações de estimativas mensais do imposto ao longo do ano-calendário de 2016.

Do total pleiteado, restou a discussão quanto ao IR/Fonte incidente no exterior, no importe de R\$ 363.385.624,34.

Argumentou o Recorrente que teria apresentado à fiscalização esclarecimentos e documentos e que teria demonstrado que o IR/Fonte, no valor de R\$ 363.385.624,34, decorreu de operações financeiras em remessas de juros para filial situada nas Ilhas Cayman (“Santander-Cayman”), efetuadas tanto pelo Recorrente quanto por seus clientes. De acordo com a DRJ:

“Assim, para averiguar a regularidade da dedução do IR no exterior, a fiscalização solicitou ao contribuinte que apresentasse esclarecimentos e documentação comprobatória, bem assim as demonstrações contábeis pertinentes. Constatou-se que, de fato:

- 1) as retenções de IRRF se referiam a remessas de juros efetuados à filial no exterior;*
- 2) os rendimentos das operações analisadas foram incluídos nas receitas nas demonstrações financeiras da filial; e*
- 3) o resultado da filial no exterior foi adicionado pelo contribuinte (matriz no Brasil) na parte A do Lalur (valor adicionado: R\$ 1.255.204.986,12).*

Restaram confirmados, portanto, os requisitos estabelecidos no caput do art. 9º da MP 2.158-35/2001.”

Nesse cenário, o Recorrente teria realizado compensação do IR/Fonte com o Imposto de Renda devido no Brasil, com fundamento na regra prevista no artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, dando origem ao crédito de saldo negativo ora pleiteado.

Todavia, parte dos valores de IR-Fonte decorrentes das remessas ao exterior não foi reconhecida pela fiscalização, primeiramente, sob o fundamento de que R\$ 5.187.491,12 não poderiam ser utilizados, haja vista que se tratavam de (i) pagamentos informados em duplicidade e não estornados; (ii) pagamentos não localizados; (iii) pagamentos de exercício anterior e; (iv) pagamentos de multa e juros.

Dessa forma, com a glosa de R\$ 5.187.491,12 efetuada, o montante reconhecido de R\$ 363.385.624,34 foi reduzido para R\$ 358.198.132,73 (R\$ 363.385.624,34 – R\$ 5.187.491,12 = R\$ 358.198.132,73).

Além disso, sustentou a Autoridade Fiscal que referido valor de R\$ 358.198.132,73 já reconhecido, ultrapassaria o limite de compensação de IR pago no exterior, conforme definição do artigo 26 da Lei nº 9.249/95, em conjunto com o artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, tendo efetuado, portanto, uma segunda glosa do crédito utilizado pelo Recorrente, reduzindo o valor de IR a ser compensado para R\$ 313.801.246,53. Esse entendimento foi confirmado pela DRJ.

Ou seja, a DRJ apontou, com fundamento em Instrução Normativa, que haveria um limite para usar do IR Fonte.

Sustentou a Autoridade Fiscal e a DRJ que o limite a ser observado pelo Recorrente seria, nos termos do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, o menor valor entre a diferença do Imposto de Renda e Adicional apurados antes da inclusão do lucro auferido no exterior (R\$ 134.675.775,06) e após a inclusão do lucro auferido no exterior (R\$ 448.477.021,60) – R\$ 313.801.246,531 ou o próprio imposto pago no exterior – R\$ 358.198.132,73.

Com isso, ao observar o limite de R\$ 313.801.246,53, a Autoridade Fiscal glosou outros R\$ 48.491.919,02 de imposto recolhido, inclusive por ela própria reconhecido, fato este apontado pela Recorrente como ilegal.

Nesse cenário apresentou o Recorrente manifestação de inconformidade. Contudo, a DRJ manteve o entendimento da Fiscalização, julgando a defesa improcedente.

No Recurso Voluntário a Recorrente alega que a compensação do IRRF prevista no art. 9º da MP nº 2.158-35, de 2001 não deveria se sujeitar a limites, pois se o valor foi efetivamente recolhido no Brasil – e não no exterior – tratar-se-ia de mera antecipação do imposto de renda devido ao final do ano-calendário pela matriz, cuja dedução está prevista no art. 2º, §§ 4º, III, da Lei nº 9.430/1996 e que a compensação do IRRF retido no Brasil não deveria se submeter à regra do art. 26 da Lei nº 9.249/1995, pois o objetivo desta norma seria evitar a dupla tributação internacional.

Aduz ainda a Recorrente que a redação do artigo 26 indica que a regra é aplicável à compensação do imposto de renda incidente exclusivamente no exterior, não se aplicando ao presente caso, que se refere ao imposto de renda incidente no Brasil por ocasião da remessa dos recursos à filial no exterior.

Portanto, a glosa fiscal em litígio refere-se exclusivamente ao item “IR no exterior”, sendo que, dos R\$ 363.385.624,34 deduzidos a esse título pelo contribuinte no

cômputo do seu saldo negativo, foram aceitos tão somente R\$ 313.801.246,53. Os demais itens que formam o saldo negativo de IRPJ pleiteado foram integralmente confirmados pela fiscalização: estimativas pagas, estimativas compensadas, retenções de IRRF sofridas pelo sujeito passivo e deduções de incentivos fiscais.

Não fora apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

O Recurso atende aos requisitos regimentais pelo que o recebo e dele conheço.

Entendo que é incontroverso nos autos que a questão é puramente de Direito.

Conforme esclarecido pelo Recorrente e devidamente reconhecido pela Fiscalização em sede de Despacho Decisório, igualmente acatado pela DRJ, todos os pagamentos de juros foram efetuados por ele ou por seus clientes à sua filial sediada nas Ilhas Cayman, Banco Santander S.A. Grand Cayman Branch. Inclusive, consoante também restou comprovado ao longo do processo, o Recorrente conferiu o adequado tratamento contábil à essa filial, como se confirma pelos balancetes apresentados em sede de fiscalização (fls. 311/313).

O Recorrente discorda da glosa parcial do saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2016 efetuada pelas autoridades fiscais em seu despacho decisório de fls. 3786/3809. Do montante total do crédito pleiteado, de R\$ 1.355.207.429,39, foram glosados R\$ 49.584.377,80, disso resultando o reconhecimento do crédito de somente R\$ 1.305.623.051,57.

A glosa do presente caso refere-se exclusivamente ao item “IR no exterior”, sendo que, dos R\$ 363.385.624,34 deduzidos a esse título pelo contribuinte no cômputo do seu saldo negativo, foram aceitos tão somente R\$ 313.801.246,53. Os demais itens que formam o saldo negativo de IRPJ pleiteado foram confirmados pela fiscalização: estimativas pagas, estimativas compensadas, retenções de IRRF sofridas pelo sujeito passivo e deduções de incentivos fiscais.

Com relação aos valores de IR no exterior declarados pelo contribuinte é incontroverso nos autos que a dedução se refere a rendimentos de juros pagos a filial da Recorrente situada nas Ilhas Cayman, país que está enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430/1996, eis que integra o rol de países ou dependências com tributação favorecida listados na IN RFB nº 1.037/2010. Nesse caso, o art. 9º da MP nº 2.158-35/2001 autoriza a compensação do imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos à filial no exterior com o imposto devido pela matriz no Brasil, desde que os correspondentes rendimentos sejam computados no lucro real da matriz.

Também é incontroverso nos autos que referida filial no exterior concedia empréstimos em moeda estrangeira a clientes brasileiros e, quando os juros eram remetidos pelo cliente ao seu credor (beneficiário), o cliente fechava a operação de câmbio e efetuava a retenção e o recolhimento do IRRF. Segundo afirmava o sujeito passivo, a dedução de R\$ 363.385.624,34

de IR no exterior corresponderia às retenções havidas nessas remessas, cujos aproximadamente 6 mil Darfs foram apresentados à fiscalização.

Entendo que no presente caso a questão em debate é matéria de direito, mas ainda assim, a Recorrente juntou provas que dão conta da efetiva retenção e recolhimento de IR/Fonte, comprovados por meio de DARF, bem como o oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos e que deram ensejo à retenção do imposto no Brasil.

Com isso, consta nos autos às fls. 182 a 228 as Demonstrações Financeiras do Santander Cayman, demonstrando que o lucro gerado pela filial foi oferecido à tributação e que o lucro gerado pela filial foi adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real.

Por outro lado, às fls. 3.025 a 3.038 foram apresentadas DARF's as quais comprovam os a retenção do IR/Fonte.

Já às fls. 312 constam as Folhas escrituradas no livro Diário contendo a apuração do lucro no exterior no ano calendário de 2016 e respectivos balancetes, sendo identificado a Relação das remessas efetuadas à filial do Recorrente, ficando demonstrado que o IR/Fonte que compôs o saldo negativo de IRPJ foi retido e recolhido por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil em virtude de pagamento efetuados à filial do Recorrente domiciliada em Cayman.

Também é incontroverso nos autos que a base legal para referida dedução consta no art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/2001:

*Art. 9º **O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei no 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.***

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

Por sua vez, o art. 26, da Lei nº 9.249/1995, citado no dispositivo legal acima, estipula:

*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.

Nesse cenário, a DRJ concordou que restaram confirmados nos autos os requisitos estabelecidos no caput do art. 9º da MP 2.158-35/2001 acima transcrito.

Todavia, entendeu a DRJ que parte do Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2016 deve ser negado, por entender que o Recorrente não teria observado corretamente o limite previsto para compensação dos valores de IR-Fonte recolhidos, nos termos do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, abaixo transcrito:

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.

[...]

§ 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. [...]

§ 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.

Conforme entendimento da DRJ deveria ser seguido as determinações do artigo 14 da IN SRF 213/2002, o qual dispõe em seus §§ 15 a 20 que eventual compensação de imposto pago em ano-calendário anterior deve ser controlado na Parte B do Lalur.

As autoridades fiscais, por sua vez, verificaram que o Recorrente não tinha nenhum saldo registrado no Lalur, e que esse fato já evidenciaria a irregularidade de sua compensação.

Entendeu ainda a DRJ que mesmo que houvesse controle do saldo a compensar no Lalur, “*deveria o contribuinte demonstrar que os valores foram calculados de acordo com o que determinam os referidos parágrafos do art. 14 e que além disso, também se constatou que o contribuinte computou o IRRF pago em 2015 no saldo negativo de IRPJ do próprio ano-calendário de 2015, pleiteado no PERDCOMP 36706.70425.310516.1.7.02-2971 (fls. 3773/3776). Este saldo negativo, segundo consulta aos sistemas da RFB, é objeto do PA 16327.903508/2019-37 e encontra-se em discussão administrativa*”.

Com isso, concluiu a DRJ que o IRRF retido em 2015, no montante de R\$ 5.007.990,52, não poderia ser computado no saldo negativo de IRPJ de 2016, e que teria sido correta a glosa consignada no despacho decisório.

Ademais, também apontou a DRJ que a fiscalização agiu corretamente ao proceder à apuração dos limites de dedução, ao seu entender, previstos nos artigos 26 da Lei nº 9.249/1995 e nos §§ 9º a 11, do art. 14, da IN SRF nº 213/2002, segundo os quais a compensação do imposto ficaria condicionada à efetiva apuração de imposto e adicional pela pessoa jurídica no Brasil em virtude da tributação da receita auferida no exterior.

Esclareceu a DRJ que no seu entendimento a forma de cálculo dos limites detalhados nos incisos I e II, do § 10, do art. 14 da IN 213/2002, evidenciaria que a compensação está limitada: 1) *ao tributo pago pela filial no exterior sobre seus rendimentos (inc. I) e 2) ao tributo apurado pela matriz no Brasil correspondente à adição ao lucro real do rendimento auferido no exterior (inc. II).*

Entendeu a DRJ que a aplicação do art. 26 da Lei 9.249/1995 ao caso em tela decorre de expressa determinação contida no parágrafo único do art. 9º da MP 2.158-35/2001.

Entendeu a DRJ que , “*em decorrência de expressa determinação legal insculpida no parágrafo único do art. 9º da MP 2.158-35/2001, impõe-se a aplicação do limite de compensação previsto no art. 26 da Lei nº 9.249/1995, cujo cálculo encontra-se detalhado no art. 14 da IN SRF nº 213/2002, não cabendo questioná-lo por suposta inexistência de prejuízo ao Fisco*”.

Entendeu ainda a DRJ que não se sustenta a pretensão do sujeito passivo porque no seu entendimento a única autorização normativa para compensar imposto pago em período anterior é a que consta na IN SRF nº 213/2002 e que esta deveria ser seguida.

Ocorre que no presente caso o tributo foi retido no Brasil com referência a operações que tiveram reflexos no exterior. É isso porque as operações ocorreram em país de tributação favorecida, o que levou a retenção na fonte aqui no Brasil.

Isto significa que, na verdade, não se trata da aplicação ou não do referido art. 9º, mas sim de imposto retido e recolhido como antecipação do IRPJ devido ao final do ano-calendário. Senão veja.

Apesar da DRJ entender que a limitação da compensação está exposta na lei, entendo que de fato, o crédito foi negado sob o fundamento de que teria havido inobservância ao §10, do artigo 14, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, o qual estabelece que a pessoa jurídica deve calcular o limite a compensar considerando o menor valor entre: (i) a diferença do Imposto de Renda e Adicional apurado antes e após a inclusão do lucro auferido no exterior ao lucro real; e (ii) o valor do próprio imposto pago no exterior.

Ou seja, entendo que a negativa da DRJ veio de aplicação inadequada de norma infralegal (Instrução Normativa SRF nº 213/2002), tendo com isso o crédito sido negado sob o fundamento de que teria havido inobservância ao §10, do artigo 14, de referida Instrução Normativa SRF nº 213/2002, o qual estabelece que a pessoa jurídica deve calcular o limite a compensar considerando o menor valor entre: (i) a diferença do Imposto de Renda e Adicional apurado antes e após a inclusão do lucro auferido no exterior ao lucro real; e (ii) o valor do próprio imposto pago no exterior.

Com base nessa premissa, as autoridades fiscais apuraram os limites admitidos para a compensação do imposto pago pela filial no exterior.

Todavia, com todo respeito ao trabalho da fiscalização e ao entendimento da DRJ, alinha-me à interpretação de que o direito da Recorrente está garantido pela lei e que não poderia ser restringido pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

De fato, a norma que permite o aproveitamento do crédito pleiteado pelo Recorrente está expressa do artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, acima transcrita, cujo limitação em debate não está expressa, estando expressa tão somente, a necessidade de serem os créditos *computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil*.

O que seria **computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil?**

Entendo que o termo **computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil** significa que a compensação do imposto retido na fonte submete-se a duas condições no presente caso especificamente:

- (i) ser a filial domiciliada em país de tributação favorecida, definidos pelo artigo 24 da Lei nº 9.430/1996;

- (ii) ocorrer a adição, para fins de apuração do lucro real, dos resultados da filial ao lucro líquido da matriz ou controladora domiciliada no Brasil.

Essas duas condicionantes estão, incontrovertidamente, presentes no presente caso.

Todavia, a fiscalização exigiu algo mais do que dispõe o artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Também restou caracterizado e incontroverso nos autos que todo Imposto de Renda foi retido e recolhido na fonte no Brasil.

Logo, não deve ocorrer a limitação à compensação dos valores de IR/Fonte efetuados no Brasil pela própria empresa tributada no país em nome do princípio de tributação da renda em bases universais expressa no artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, que instituiu a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, em substituição à sistemática da tributação territorial anteriormente vigente:

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

Ora, a redação atual (e da época dos fatos) dos parágrafos 1º e 2º do artigo 43 do CTN, dispõe:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Assim, (i) a incidência do imposto passou a não depender “da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”; e (ii) na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, atribuiu-se à lei a prerrogativa de estabelecer “as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto” sobre a renda.

Nesse sentido, o artigo 82 da Lei nº 12.973/2014 determina que os lucros auferidos no exterior deverão ser adicionados ao lucro líquido da sociedade no Brasil anualmente, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, conforme transcrição abaixo:

Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:
(...)

Art. 82. Na hipótese em que se verifique o descumprimento de pelo menos uma das condições previstas no caput do art. 81, **o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados deverá ser computado na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil**, nas seguintes formas:
[\(Vigência\)](#)

I - se positivo, deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativo, poderá ser compensado com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 1º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a coligada no exterior manter qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no seu balanço para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da coligada no Brasil.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil é equiparada à controladora nos termos do art. 83.

Art. 82-A. Opcionalmente, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil poderá oferecer à tributação os lucros auferidos por intermédio de suas coligadas no exterior na forma prevista no art. 82, independentemente do descumprimento das condições previstas no **caput** do art. 81. [\(Incluído pela Lei nº 13.259, de 2016\) Produção de efeito](#)

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil é equiparada à controladora, nos termos do art. 83. [\(Incluído pela Lei nº 13.259, de 2016\) Produção de efeito](#)

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma e as condições para a opção de que trata o **caput**. [\(Incluído pela Lei nº 13.259, de 2016\) Produção de efeito](#)

Logo, uma vez que estamos tratando de imposto recolhido no Brasil, fato também incontroverso nos autos, esse valor deve ser reconhecido para fins de compensação, mesmo que a referência seja de períodos anteriores, afastando-se as regras da IN SRF nº 213/2002.

De fato, no presente caso, a compensação do IRRF prevista no art. 9º da MP nº 2.158-35, de 2001, não deve se sujeitar a limites, pois se o valor foi efetivamente recolhido no Brasil – e não no exterior – trata-se de antecipação do imposto de renda devido ao final do ano-calendário pela matriz, cuja dedução está prevista no art. 2º, §§ 4º, III, da Lei nº 9.430/1996. A compensação do IRRF retido no Brasil não deve se submeter à regra do art. 26 da Lei nº 9.249/1995, pois o objetivo desta norma seria evitar a dupla tributação internacional.

Dessa forma, entendo que no presente autos deve ser aplicada a regra prevista no artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158- 35/2001, devendo o IR/Fonte ter caráter de antecipação do IRPJ devido ao final do ano-calendário, consoante previsto pelo artigo 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrita:

“Artigo 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o artigo 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995,

sobre a receita bruta definida pelo artigo 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do artigo 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.” (destaquei)

Desta maneira, uma vez que os lucros da filial no exterior são computados no lucro real da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, a incidência do IR/Fonte no caso enquadra-se na regra do artigo 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430/1996.

De fato, o IR-Fonte retido sobre as remessas ao exterior tem natureza antecipatória e sua exigência não pode tornar-se definitiva. Ademais, os resultados positivos apurados pela filial do Recorrente em Cayman, no valor de R\$ 1.255.204.986,13, foram adicionados ao lucro líquido, isto é, beneficiaram o Brasil, pois a adição de resultados positivos aumentou a tributação do Recorrente pelo IRPJ, não podendo ser negado ao contribuinte o direito de compensar o IR-Fonte incidente sobre os mesmos rendimentos que compuseram tal resultado, que inclusive foram retidos no próprio Brasil.

Entendo que é suficiente para fundamentar minha decisão, a qual se resume no entendimento de que deve ser afastado o limite observado pela Autoridade Fiscal, corroborado pela DRJ, previsto pela norma do artigo 14 da IN SRF 213/2002, que reduziu o imposto compensado e, por consequência, diminuiu o Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2016.

Diante o exposto, voto por conhecer e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator do feito, o Colegiado, após os debates, decidiu, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, cabendo-me a redação do voto vencedor.

A questão foi muito bem delimitada pelo Conselheiro Relator do feito. Trata-se de matéria eminentemente jurídica, visando esclarecer se há ou não limites à dedução do IRRF por rendimentos pagos a filiais situadas em países com tributação favorecida. O art. 9º da Medida Provisória (MP) nº 2.158/35 disciplinou o tema com a seguinte redação:

Art. 9º O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.

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

Em brevíssima síntese, o ilustre Relator do feito assentou sua decisão, que seria pelo provimento do recurso voluntário, em dois fundamentos: i) a autoridade fiscal e a DRJ teriam imposto limite à compensação do IRRF valendo-se do art. 14 da IN SRF nº 213/2002; ii) como a retenção do imposto de renda ocorreu no Brasil, não se deve aplicar as limitações previstas no art. 26 da Lei nº 9.249/1995.

Este dispositivo legal invocado pelo Conselheiro Relator do feito prevê, expressamente, que as restrições nele previstas aplicam-se ao IRRF retido no Brasil e ligado a rendimentos pagos a filiais situadas no exterior. Eis o texto legal (com destaques ora acrescidos):

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.

A redação do texto legal é absolutamente clara ao estabelecer o limite para compensação do IRRF inclusive quando a retenção ocorra no Brasil. Não se trata, portanto, de inovação da IN SRF nº 213/2002, mas sim de expressa previsão legal que determina, para fins de compensação do IRRF, a limitação de acordo com a proporcionalidade dos rendimentos e lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

No caso dos autos, como é cediço, tratou-se de IRRF decorrente de rendimentos pagos a filial situada no exterior (Ilhas Cayman) e, nos exatos termos do art. 26, § 1º da Lei nº 9.249/1995, a compensação deve ser limitada proporcionalmente aos lucros e rendimentos auferidos no Brasil, justificando-se assim a glosa praticada pela autoridade fiscal.

Considerando que o imposto foi retido e pago no Brasil, sem necessidade de comprovação diferenciada ou de conversão em reais – tratados nos §§ 2º e 3º do referido art. 26 – não há outra razão para a referência ao art. 26 senão no que se refere ao seu *caput* e seu §1º, que impõem como limite para dedução do imposto incidente sobre os rendimentos auferidos no exterior a incidência verificada, no Brasil, sobre os mesmos rendimentos.

Logo, não há vício na aplicação da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, que simplesmente regulamenta a previsão contida em texto normativo expreso.

Por fim, além da necessária observância do art. 26, § 1º da Lei nº 9.249, de 1995, por força do contido parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, importa observar que a própria dicção do *caput* do art. 9º já traz limite ao direito de “compensação” (no caso, dedução) do *imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados* à filial estrangeira com o *imposto devido sobre o lucro real da matriz*. Isto porque, para que haja *imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil*, é indispensável que haja base impositiva no período. E a dedução, como antes afirmado, limita-se à proporcionalidade estabelecida entre os lucros ou rendimentos auferidos no Brasil que resultaram no imposto de renda devido e as receitas auferidas pela filial no exterior que motivou a retenção do IRRF.

Em suma, como o IRPJ e adicional apurados antes da inclusão do lucro auferido no exterior somou R\$ 134.675.775,06 e como após a inclusão do lucro auferido no exterior o imposto e adicional alcançaram a soma de R\$ 448.477.021,60, o limite máximo para dedução relativa ao IRRF decorrente de rendimentos no exterior é de R\$ 313.801.246,53. Considerando-

se que houve a retenção imposto de renda decorrente de rendimentos auferidos no exterior no montante total de R\$ 363.385.624,34, dos quais foram glosados por outros motivos alheios ao tema em julgamento a importância de R\$ 5.187.491,12, restaria a monta de R\$ 358.198.132,73 a ser deduzida do IRPJ apurado no ano. Ocorre que se o valor do IRRF retido em função da renda auferida no exterior for somada ao IRPJ devido no Brasil (R\$ 134.675.775,06), ultrapassa-se o IRPJ total devido, computando-se todas as receitas auferidas pela empresa no Brasil e no exterior, que somou R\$ 448.477.021,60.

Do total do IRRF ligado a receitas auferidas pela filial no exterior e reconhecidas pelo fisco (R\$ 358.198.132,73) somente pode ser deduzida no ano-calendário de 2016 a importância de R\$ 313.801.246,53, sendo portanto procedente a glosa efetuada pela autoridade fiscal no valor de R\$ 44.396.886,19 que somada à glosa de R\$ 5.187.491,12 fundada em motivos diversos ao ora em análise perfaz uma glosa total de R\$ 49.584.377,31.

Forçoso reconhecer, ainda, que o valor glosado do IRRF de R\$ 5.187.491,12 (decorrente de pagamentos informados em duplicidade e não estornados; (ii) pagamentos não localizados; (iii) pagamentos de exercício anterior e; (iv) pagamentos de multa e juros) ainda que fossem comprovados pela Recorrente, estariam igualmente sujeitos ao limite acima demonstrado e não poderiam ser deduzidos no ano-calendário 2016.

Por estes fundamentos, há de se negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira