



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.900386/2019-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.882 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

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 compensação de saldo negativo de IRPJ referente ao ano calendário 2013, no valor de R\$ 580.548.030,10 – PER/DCOMP n.º 39663.12968.220814.1.7.020009. A Declaração de Compensação objetiva a compensação de crédito de Saldo Negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”).

O despacho decisório (fls. 1652) confirmou crédito de saldo negativo de IRPJ no montante de R\$ 308.943.717,99. A diferença entre o total pleiteado e a quantia aceita decorre da não confirmação do **IRPJ pago no exterior e de parte do IRRF informados**. Disso resultou a homologação parcial do PER/DCOMP n.º 41503.21922.290814.1.3.02-4205 e a não homologação do PER/DCOMP n.º 11920.23383.190914.1.3.02-9401 e do PER/DCOMP n.º 24393.98837.290914.1.3.02-7000.

Desta maneira, trata-se de processo administrativo instaurado diante da homologação apenas parcial do PER/DCOMP n.º 39663.12968.220814.1.7.02-0009 – retificador do PER/DCOMP original n.º 32498.98994.200214.1.3.02-3380 – apresentado para quitar débitos com crédito de saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2013.

No cômputo do saldo negativo, foram consideradas estimativas recolhidas no montante de R\$ 297.516.094,52, retenções feitas por fontes pagadoras no valor de R\$ 101.590.040,10 e IRRF sobre remessas ao exterior feitas em favor de empresa ligada no valor de R\$ 271.510.732,26. Quando do ajuste anual, tendo por base tais recolhimentos, verificou-se saldo negativo à monta de R\$ 580.548.030,10, utilizado como crédito no mencionado PER/DCOMP.

Instaurado o procedimento fiscal para se apurar a existência do crédito, a fiscalização reconheceu os pagamentos de estimativas e as retenções realizadas. Já em relação ao crédito do IRRF incidente sobre as remessas a empresa ligada no exterior, lavrou 3 termos de intimação solicitando documentos ao Requerente – Termos de Intimação n.º 85/2016, n.º 183/2016 e n.º 163/2017 (vide docs. n.º 5, 7 e 9 da manifestação de inconformidade) – tendo concluído, ao final, que o Recorrente não teria comprovado a vinculação dessas retenções a rendimentos auferidos por empresa ligada no exterior e reconhecidos em sua escrita fiscal, com a consequente glosa da integralidade do crédito referente a tal rubrica, no montante total de R\$ 271.510.732,26.

Relatou a DRJ que consta no relatório juntado ao Dossiê n.º 10010.013933/0516-83, que foram realizadas três intimações do sujeito passivo: (1) o TIF 85/2016, (2) o TIF 183/2016 e o TIF 163/2017. O primeiro termo requereu a apresentação dos:

Documentos fiscais e contábeis que comprove[m] a legitimidade para utilização do crédito decorrente de operações com o exterior,

[...] acompanhados de Demonstrativo pormenorizado da composição e formação do crédito de Imposto de Renda pago no exterior. Para cada tipo de crédito alegado (lucros, ganhos de capital, rendimentos e prestação de serviços) deverá ser apresentado

separadamente e em bloco os documentos de suporte do direito que se quer ver confirmado pela Fazenda Nacional, bem como Relatório Explicativo acerca das razões de fato e de direito sobre as quais está fundado a pretensão alegada.

[...] No caso de se tratar de imposto retido na fonte no Brasil sobre rendimentos pagos pela interessada às suas empresas ligadas no exterior de que trata o art. 395, § 8º, do RIR/99, apresentar, juntamente, com os comprovantes de retenção do IR realizado no Brasil, cópia dos contratos de câmbio registrados no Banco Central do Brasil e cópias dos contratos de operações que deram origem à retenção do imposto na fonte. Deverá ser apresentado ainda, documentos contábeis (razão, balancetes, balanços) que comprovem que os rendimentos recebidos pela empresa ligada no exterior (País com tributação favorecida) foram incluídos na apuração do lucro disponibilizado na matriz brasileira.

Ocorre que a fiscalização entendeu que a intimação não foi adequadamente atendida. Por esse motivo lavrou o TIF 183/2016, que elencou novamente os documentos a serem apresentados:

1 - Quadro demonstrativo em que fique evidenciado a composição do valor utilizado como crédito tributário relativo ao IR [no] exterior.

2 - Listagem contendo o número de todos os contratos cujo valor deu ensejo à retenção do IR, valor do IRRF, CNPJ da PJ responsável pela retenção, etc, a fim de tornar fácil a conferência dos valores retidos na fonte. O valor do Imposto deve ser coincidente com o utilizado no ajuste anual.

3 - Todos os contratos de câmbio registrados no Banco Central do Brasil que comprovem a transferência de valores sobre os quais incidiram o Imposto de Renda na fonte, para a agência do Banco Santander Brasil nas Ilhas Cayman. Atenção: Não se aceitará amostras desses documentos, tendo em vista, que deverá ser demonstrado a liquidez e certeza do valor integral do crédito. Cada contrato deverá vir acompanhado do DARF utilizado para pagamento do Imposto (blocos de documentos).

4 - Cópia das demonstrações financeiras da Filial estabelecida nas Ilhas Cayman em que estejam registrados as receitas sobre as quais incidiram o Imposto de Renda na fonte no Brasil, a fim de se confirmar que esses rendimentos contribuíram para a formação do lucro da filial no exterior.

A autoridade fiscal fez uma terceira intimação (TIF 163/2017), dispondo:

Vossa Senhoria foi intimada, por meio da Intimação n.º 85 [...], a apresentar os documentos probantes do crédito tributário declarado como líquido e certo nas Declarações de compensação [...].

Após concessão de prazo adicional para cumprimento da intimação fiscal, foram entregues em 29/06/2016, por amostragem, cópias de contratos de operações financeiras, contratos de câmbio e Documentos de Arrecadação. Foi então emitida a segunda intimação fiscal de número 183 [...] reiterando a necessidade de comprovação do crédito tributário.

[...] Para que o contribuinte possa exercer o direito ao crédito tributário advindo do pagamento IR sobre o lucro, rendimento ou ganho de capital auferido no exterior ou ainda do pagamento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre remessas, juros, etc,

efetuado por empresa estabelecida em países com tributação favorecida ligadas a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, deverá observar todo o rito estabelecido na legislação de regência. Com base no exposto, REINTIMAMOS Vossa Senhoria [...] a apresentar, no prazo de 30 dias, IMPRORROGÁVEIS os documentos conforme abaixo:

1 - A abertura das contas em que esteja evidenciado o registro das receitas decorrentes das operações sobre as quais incidiram o Imposto de Renda no Brasil, bem como, o respectivo registro no livro Razão.

2 - As Demonstrações Financeiras (traduzidas para o português), em especial a Demonstração do Resultado do Exercício, com indicação/abertura das contas em que foram registradas as receitas resultantes das operações ocorridas no Brasil.

3 - Todo ou qualquer documento contábil que possa comprovar que a receita decorrente das operações financeiras realizadas no Brasil foram incluídas na apuração do resultado da empresa estabelecida no exterior e que portanto, compõem o Lucro oferecido no Brasil.

Faz-se oportuno registrar que V.Sª é plenamente consciente da necessidade da adequada Instrução processual, tendo em vista que em outros processos [...] em que se tratou de crédito da mesma naturez[a], também deixou de apresentar os documentos na fase instrutória e que após a conclusão do feito, insurgiu-se junto aos órgãos julgadores alegando não ter sido intimada para apresentação de novos documentos.

Logo, deverá aproveitar o momento oportuno para apresentar todos os documentos probatórios da liquidez e certeza do alegado crédito tributário, evitando assim, a repetição de comportamento indesejável que tem onerado a máquina pública trazendo inúmeros prejuízos aos Órgãos de Controle.

Lembramos por fim, que é dever do contribuinte manter em boa guarda os documentos fiscais e contábeis pelo prazo estabelecido na legislação e apresentá-los à fiscalização quando solicitado (art. 927 e 928 do RIR/99), sob pena de incorrer na multa prevista pelo artigo 968 do Regulamento do Imposto de Renda.

O relatório fiscal então afirma que, após a expedição da última intimação, não constou dos autos resposta do contribuinte às demandas apresentadas pela fiscalização tributária. Em razão da suposta não apresentação da documentação pertinente, o relatório deliberou pela não homologação do crédito relativo ao IRPJ pago no exterior (R\$ 271.510.732,26).

Ciente do despacho decisório, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade (fls. 5/36) e não questionou a homologação parcial do crédito de IRRF, **centrando-se sobre o não reconhecimento da totalidade do crédito relativo ao IRPJ pago no exterior.**

Ocorre que uma vez constatado pela DRJ que a Fiscalização desconsiderou o acervo probatório apresentado, esta anulou o relatório fiscal que deu suporte à não homologação do crédito, **com o reconhecimento de que a documentação apresentada em atendimento aos termos de intimação não foi levada em consideração para elaboração do relatório da autoridade fiscalizadora.**

Assim, em sessão de julgamento com o objetivo de analisar a manifestação de inconformidade, a 8ª Turma da DRJ-08 (fls. 3185/3204) constatou indícios de erro na instrução do Dossiê n.º 10010.013933/0516-83. Por esse motivo, converteu-se o julgamento em diligência.

Baixados os autos para realização de novo relatório fiscal, o Recorrente recebeu o Termo de Intimação DIRAT/DEINF n.º 829/2021, pelo qual foi intimado a apresentar, no prazo de 10 dias, documentação com o fim de viabilizar nova verificação do crédito de saldo negativo de IRPJ AC 2013, tendo em vista que “não foram localizadas as respostas às Intimações n.º 85 de 10/05/16, TI n.º 183 de 30/09/16 e TI n.º 163 de 09/10/2017” no sistema da Receita Federal do Brasil.

Com isso, o Recorrente apresentou novamente documentação solicitada pelo I. Agente Fiscal e, ainda, e argumentou *que todas as intimações relacionadas à análise do crédito debatido no presente processo administrativo já haviam sido devidamente atendidas nos respectivos prazos concedidos pela Fiscalização no primeiro procedimento fiscalizatório, sendo aquela diligência verdadeira nova fiscalização de um crédito já exaustivamente analisado e comprovado para a Receita Federal do Brasil em processo fiscalização que perdurou por cerca de 1 ano e 6 meses.*

Com relação ao item “d” do Termo de Intimação DIRAT/DEINF n.º 829/2021, no qual solicitava-se a entrega de “todos os DARF’s de todas as operações do AC2013, correspondente ao IR EXTERIOR, acompanhados de planilha com relação e somatória destes”, o Recorrente argumentou que *toda essa documentação já havia sido apresentada por ocasião do atendimento do Termo de Intimação n.º 183/2016 pela apresentação, por meio de CDs, de milhares de arquivos em diversos formatos digitais devidamente validados e autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais da Receita Federal (“SVA”). Ademais, tendo em vista a limitação do sistema do e-CAC, que permite a juntada de até 150 Megabytes (“MB”) de arquivos para upload, o Recorrente, em demonstração de boa-fé e intenção de cooperar diligentemente para o atendimento da nova solicitação, pediu para que a Fiscalização disponibilizasse alternativa de entrega excepcional dos referidos arquivos, seja pela forma de pendrive, seja por meio de CD, como já havia sido feito quando da Fiscalização anterior.*

Ato contínuo, o Recorrente foi intimado, por meio do Termo de Intimação DIRAT/DEINF n.º 829A/2021, a apresentar os DARF’s relativos às, aproximadamente, 80 maiores operações identificadas pela Fiscalização.

Na sequência o despacho de fls. 4.155/4.167, dispôs que o Recorrente não faria jus ao crédito de saldo negativo pleiteado, tendo em vista (i) a previsão do artigo 26 da Lei n.º 9.245/95 e artigo 14 da IN SRF n.º 213/2002, que limitaria o aproveitamento do imposto retido em remessas ao exterior feitas em favor de empresa ligada; (ii) que o Requerente “não enviou nenhum dos 20 maiores contratos de câmbio e seus respectivos ROF’s solicitados por meio da Intimação 829”, bem como (iii) que “o valor de R\$271.507.934,18 (constante da planilha doc_1_ListagemIR Exterior Cayman, fls. 3237), NÃO confere com o pleiteado na PERDCOMP objeto de análise e nem com o declarado em sua DIPJ (foi declarado na linha 13 da Ficha 12B – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real – da DIPJ, ano-calendário de 2013, fls. 725 a 1606 e 3106 a 3182 – tanto na DIPJ quanto na PERDCOMP o valor declarado foi de R\$271.510.732,26)”.

Portanto, como RESULTADO DAS DILIGÊNCIAS o despacho decisório de fls. 3206/3208 constatou a existência de vício na instrução do dossiê que fundamentou a análise do saldo negativo – quer dizer, o contribuinte havia apresentado a documentação originalmente solicitada. Invocando o princípio da autotutela, a autoridade fiscal anulou o relatório fiscal constante de fls. 1196/1205 e determinou o retorno o encaminhamento dos autos à nova autoridade fiscal para manifestação sobre o mérito dos documentos juntados ao processo. Atendendo ao despacho decisório de fls. 3206/3208, foi elaborado o relatório fiscal de fls. 4155/4167 – doravante, denominado “relatório final”. Neste documento, consta que o sujeito passivo foi novamente intimado a apresentar documentos comprobatórios do IRPJ pago no exterior, dentre os quais os vinte contatos de câmbio de maior valor. Segundo a autoridade fiscal responsável pelo relatório final, as intimações foram parcialmente atendidas. O contribuinte, injustificadamente, não apresentou os contratos de câmbio requeridos e seus respectivos Registros de Operação Financeira (ROFs). O Auditor-Fiscal entendeu que a ausência da documentação inviabilizou a análise do crédito pleiteado (fls. 4162). O relatório final aduz ainda que o valor do IRPJ pago no exterior constante de planilha apresentada em resposta às intimações (fls. 3237) diverge do informado na declaração de compensação e na DIPJ. Nestas declarações, o valor indicado é de R\$ 271.510.732,26, enquanto na planilha consta o montante de R\$ 271.507.934,18 – a diferença é de R\$ 2.798,08. Ademais, apesar de constatar que os lucros obtidos pela filial no exterior – no montante de R\$ 1.781.206.349,02 – foram oferecidos à tributação (fls. 4165), a autoridade fiscal entendeu que o limite para a compensação do IRPJ pago no exterior não foi observado. De acordo com o Auditor-Fiscal, a compensação estaria limitada à quantia de R\$ 71.279.843,85, conforme indicado na tabela abaixo (fls. 4166).

Por esses motivos, o relatório final não reconheceu o IRPJ pago no exterior declarado pelo contribuinte, mantendo a decisão originalmente proferida.

Em seguida, o Recorrente apresentou manifestação de inconformidade e argumentou que havia vícios de motivação do despacho decisório e, no mérito, que (a) a interpretação fiscal do mencionado artigo 26 da Lei nº 9.245/95 seria incorreta, eis que o referido dispositivo não poderia servir como impedimento ao exercício do direito de crédito do Requerente, bem como que (b) a não apresentação, quando da resposta ao Termo de Intimação DIRAT/DEINF nº 829/2021, dos 20 maiores contratos de câmbio solicitados não autorizava a Fiscalização a desconsiderar todo o acervo probatório já apresentado, o qual afigura-se mais que suficiente para a comprovação das referidas operações – pendência que foi suprida quando do protocolo da manifestação sobre a diligência – e, ainda, que (c) a divergência de R\$ 2.798,98 referente ao valor pleiteado no PER/DCOMP e o informado na DIPJ do período (diferença correspondente a 0,001% do universo de R\$ 271 milhões discutidos nos presentes autos) não pode ensejar a glosa de todo o crédito.

Na manifestação de inconformidade, o contribuinte defendeu que a não apresentação dos contratos de câmbio não autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar todo o acervo probatório já apresentado. Argumentou que os contratos não foram apresentados devido a um “lapso operacional” (fls. 4182). Apontou também que os comprovantes de retenção somados à documentação já apresentada seriam suficientes para comprovar a legitimidade das operações e dos valores envolvidos. Não obstante, tais contratos foram entregues junto com a manifestação final. Diversamente do afirmado pelo Auditor-Fiscal, sustentou que os ROFs foram devidamente apresentados em resposta à intimação.

Alegou também na Manifestação de Inconformidade que a interpretação dada pela autoridade fiscal ao art. 26 da Lei n.º 9.245/1995, que trata do limite da compensação do IRPJ pago no exterior, é tendenciosa e incorreta.

A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente, reconhecendo que a questão da apresentação dos contratos de câmbio mencionados pela Fiscalização foi suprida. Segue conclusão da DRJ sobre este aspecto de prova:

(...)

Logo, parece ter havido uma nova falha na instrução destes autos, já que o Auditor Fiscal responsável pelo despacho decisório de fls. 3206/3208 afirma ter conseguido acesso aos documentos apresentados pelo contribuinte e determinou sua juntada ao processo. Não obstante, a autoridade fiscal que prosseguiu na análise dos autos não encontrou a referida documentação e reintimou a sujeito passivo a apresentá-la.

O relatório final (fls. 4155 e seguintes) nega o reconhecimento do crédito pleiteado com base na não apresentação dos vinte contratos de câmbio representativos dos maiores valores – o que é reconhecido pelo sujeito passivo como um lapso – e dos respectivos Registros de Operação Financeira (ROFs) – o que é contestado pela defesa, segundo a qual todos os ROFs teriam sido apresentados.

O relatório final não relaciona os contratos de câmbio com os demais documentos constantes nos autos, considerando que a falta de tais documentos resultaria automaticamente na impossibilidade do reconhecimento do crédito.

A conduta de negar o direito afirmado pelo sujeito passivo em razão da não reapresentação de documentos que, ao que tudo indica, não foram juntados aos autos por falha da própria administração viola a boa-fé objetiva.

O art. 2º, parágrafo único, inciso IV, da Lei n.º 9.784/1999 preceitua que o processo administrativo deve observar a boa-fé. Enquanto a boa-fé subjetiva é um estado psíquico, sua vertente objetiva refere-se a determinados padrões de conduta que devem ser observados. Os doutrinadores extraem da boa-fé objetiva uma série de institutos, dentre os quais o tu quo que. Juridicamente, o tu quoque significa que um comportamento lícito possa ser vedado pelo ordenamento em decorrência de um outro comportamento anterior, este ilegítimo.

No caso concreto, temos que a autoridade fiscal invocou a não apresentação dos contratos de câmbio como justificativa para o não reconhecimento do direito creditório declarado pelo contribuinte. Contudo, há indicativos de que tais contratos já haviam sido apresentados pelo sujeito passivo e apenas não foram juntados ao processo por erro na instrução deste processo e do Dossiê n.º 10010.013933/0516- 83.

Logo, tem-se situação na qual o Administração Tributária apoia-se em uma falha sua para negar o direito do particular.

*É certo que é ônus do contribuinte comprovar a existência do direito creditório por ele declarado na DCOMP. **Entretanto, apresentados os documentos requeridos pela autoridade fiscal, caso esta venha a perdê-los, não poderá alegar a falha na instrução como justificativa para negar o reconhecimento do direito afirmado pelo sujeito passivo.** Reforça essa conclusão o fato de que o relatório final não analisa os demais*

documentos juntados aos autos – que, segundo a defesa seriam suficientes à comprovação do direito creditório – entendendo que a não apresentação dos contratos de câmbio, por si só, inviabiliza o reconhecimento do direito.

Por esse motivo, no caso em análise, entendo que a Administração Tributária não pode invocar a falta de apresentação dos contratos de câmbio como um dos fundamentos para o não reconhecimento do direito creditório pleiteado, tendo em vista que há provas nos autos de que tais documentos foram anteriormente entregues pelo contribuinte e não constam nos autos por falha na instrução processual, de responsabilidade da própria Administração.

Acrescente-se que o sujeito passivo afirma ter apresentado junto com a impugnação os contratos de câmbio (documentos constantes de fls. 4187/4315).

Portanto, ficou evidenciado na decisão da DRJ que a questão de provas foi atendida pelo Recorrente, restringindo-se o debate para a questão de direito. Ou seja, a questão em debate atualmente restringe-se à interpretação jurídica de dispositivos legais, quais sejam, os artigos 26 da Lei n.º 9.245/95 e 14 da IN SRF n.º 213/2002.

Nesse sentido, quanto ao mérito do aproveitamento do imposto retido em remessas ao exterior feitas em favor de empresa ligada ao Recorrente, a DRJ seguiu o entendimento do Auditor Fiscal no sentido de que as previsões do artigo 26 da Lei n.º 9.245/95 e do artigo 14 da IN SRF n.º 213/2002 teriam estipulado restrições ao creditamento que não teriam sido observadas pelo Recorrente, sendo que o crédito de IRPJ pago no exterior deveria ser limitado a R\$ 71.279.843,85.

Desta maneira, a discussão ficou restringida exclusivamente sobre o crédito de IRPJ pago no exterior, no montante de R\$ 271.510.732,26, integrante do saldo negativo de IRPJ apurado pelo sujeito passivo no ano-calendário 2013. Segundo a DRJ, o crédito pleiteado somente deixou de ser integralmente reconhecido por conta da limitação prevista nesses dispositivos normativos, que restringiriam o direito creditório referente ao IRPJ pago no exterior a R\$ 71.279.843,85.

A DRJ relatou que o IRPJ pago no exterior declarado na DCOMP refere-se ao IRRF incidente sobre as remessas que o contribuinte e terceiros efetuaram para a filial daquele nas Ilhas Cayman.

Nessa linha, consignou-se no v. acórdão recorrido que, com base na 14 da IN SRF n.º 213/2002, “existem dois limites. Primeiro, o tributo pago no exterior passível de compensação não pode exceder ao imposto efetivamente pago no exterior correspondente aos lucros e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real (§ 10, inciso I). Segundo, a compensação está limitada à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital (§ 10, inciso II)”.

No Recurso Voluntário a Recorrente alega que a compensação do IRRF prevista no art. 9º da MP n.º 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 n.º 9.430/1996 e que a compensação do IRRF retido no Brasil não

deveria se submeter à regra do art. 26 da Lei n.º 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.

Argumenta a Recorrente que, nos termos do artigo 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, *caso uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil possua filial, sucursal, controlada ou coligada em país considerado “paraíso fiscal” poderá compensar o imposto retido nas remessas feitas em favor dessa sucursal, filial, controlada ou coligada, contanto que reconheça os respectivos rendimentos dessas últimas na apuração do seu lucro real. Além disso, o parágrafo único do mesmo artigo 9º estabelece que a compensação desse imposto retido deve observar o regramento aplicável ao aproveitamento de imposto pago no exterior, na forma do artigo 26 da Lei n.º 9.249/95.*

Com base na sua interpretação do artigo 26 da Lei 9.249/95, entende a Recorrente que *nas compensações em que o crédito é composto por rendimentos pagos a pessoa jurídica que tenha vínculo societário com outra domiciliada no Brasil e que seja domiciliada em países considerados “paraísos fiscais” – como as Ilhas Cayman, no caso concreto – as compensações de imposto de renda incidente no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real poderão se dar até o limite do imposto de renda que seria incidente no Brasil sobre os mesmos lucros, rendimentos e ganhos de capital e que conforme consignado pelo próprio I. Agente Fiscal e reiterado no v. acórdão recorrido, “as operações com a filial totalizam R\$1.781.206.349,02”, sendo que “foram devidamente adicionados na determinação do lucro real” e “oferecidos à tributação pelo interessado no Brasil”.*

Argumentou a Recorrente **que mediante interpretação incorreta do texto da norma, a fiscalização e a DRJ concluíram que o artigo 26 da Lei n.º 9.249/95 autorizaria a compensação do imposto de renda retido não com o imposto de renda incidente sobre esses rendimentos no Brasil, mas com o imposto de renda devido no Brasil no mesmo exercício. É o que se observa da tabela anexada ao final do relatório fiscal.**

Alega a Recorrente que não se deve ter como parâmetro o Imposto de Renda devido no Brasil e sim deve-se aplicar os 25% (imposto de 15% + adicional de 10%) sobre o total dos rendimentos pagos no exterior (o que representaria o efetivo imposto que seria incidente sobre tais rendimentos).

Portanto, a glosa fiscal em litígio refere-se exclusivamente ao item “IR no exterior”, sendo que foram aceitos com limites os valores realmente pagos.

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.

O Recorrente discorda da glosa parcial do saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2013 efetuada pelas autoridades fiscais em seu despacho decisório.

A glosa do presente caso refere-se exclusivamente ao item “IR no exterior”.

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.

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.

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 n.º 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 transcrita.

Todavia, entendeu a DRJ que parte do Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2013 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 n.º 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 subseqüentes.

§ 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).

§ 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.

Nesse contexto, 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.

Defendeu também 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.

Com isso, argumentou ainda a DRJ que não se sustenta a pretensão do sujeito passivo porque a única autorização normativa para compensar imposto pago em período anterior é a que consta na IN SRF nº 213/2002 e no artigo 26 da Lei 9249/95 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. E 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 n.º 213/2002, a qual interpretou a Lei 9.249/95, cuja redação 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, *data venia*, entendo que a negativa da DRJ veio de interpretação equivocada da Lei 9.249/95, 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 n.º 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, **inclusive pela Lei 9.249/95.**

De fato, a norma que permite o aproveitamento do crédito pleiteado pelo Recorrente está expressa do artigo 9º da Medida Provisória n.º 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 n.º 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, incontestavelmente, 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 mantiver 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 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 2013.

Acrescento ainda que entendo que o artigo 25 da Lei 9.249/95 não limita a compensação em apreço.

Entendo que **o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 autorizaria a compensação do imposto de renda efetivamente retido com o imposto de renda incidente sobre esses rendimentos no Brasil. Esse seria o sentido da do § 1º do artigo 26 da Lei 9.249**

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.

Ou seja, não concordo com o entendimento da DRJ no sentido de que parâmetro seria o imposto de renda devido no Brasil no mesmo exercício. Referida interpretação da DRJ feriria o conceito de RENDA UNIVERSAL DISPOSTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O Código Tributário Nacional é uma Lei Complementar, ou seja, tem hierarquia superior a Lei 9.249/95, conseqüentemente, o § 1º do artigo 25 da Lei 9.249/95 precisa ser interpretado em sintonia ao artigo 43 do CTN.

Desta maneira de fato não se deve ter como parâmetro o Imposto de Renda devido no Brasil e sim deve-se aplicar os 25% (imposto de 15% + adicional de 10%) sobre o total dos rendimentos pagos no exterior (o que representaria o efetivo imposto que seria incidente sobre tais rendimentos).

Isto porque, em sintonia com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 autoriza a compensação do imposto de renda retido com o valor do imposto de renda que seria incidente no Brasil sobre os mesmos rendimentos pagos no exterior. E nem poderia ser diferente, haja vista que toda a base foi devidamente oferecida à tributação no Brasil, como o próprio auditor reconheceu.

Conseqüentemente, considerando que o imposto de renda que seria incidente no Brasil sobre os rendimentos pagos ao exterior – calculados em R\$ 1.781.206.349,02 pelo Recorrente e confirmados pela Fiscalização – seria de R\$ 445.301.587,25 (25% sobre o valor dos rendimentos), é exatamente este o “limite” estabelecido no artigo 26 da Lei nº 9.249/95 no caso concreto, e não os R\$ 71.279.843,85 constantes da conclusão da fiscalização que equivalem ao valor devido pelo Recorrente no exercício, após apurar o lucro real, incluindo todas as suas demais receitas e despesas.

Desta maneira, entendo que referido artigo 26 da Lei nº 9.249/95 não limita a compensação ao imposto de renda devido no Brasil no exercício, mas ao valor do imposto que seria incidente nas próprias operações – o que, no caso concreto, representa 25% dos R\$ 1.781.206.349,02 apurados pelo próprio I. Agente Fiscal.

Ora, não se pode restringir o direito do contribuinte de recuperar o tributo efetivamente pago.

Ademais, dispõe o artigo 9º da Medida Provisória 2.158-35/2001 que “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”.

Entendo que o dispositivo autoriza a compensação do imposto retido quando os lucros auferidos no exterior forem computados na apuração do lucro real da empresa no Brasil.

Por sua vez, o parágrafo único desse mesmo dispositivo estabelece que se aplica “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”. E é nessa referência que nasce o problema de interpretação levado a cabo pela RFB.

O artigo 26 da Lei nº 9.249/95 dispõe que a empresa “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”.

Referido artigo descreve situação distinta da disposta nos autos, pois este dispositivo trata da compensação de tributo pago no exterior com o valor do imposto devido no Brasil e, no caso dos autos, verifica-se a possibilidade de compensar tributo retido no Brasil sobre rendimentos auferidos no exterior e reconhecidos no Brasil.

Nesse sentido, a aplicação desse artigo 26 merece ser interpretada da seguinte forma: ao reconhecer o lucro auferido no exterior, a matriz brasileira tem também o direito de compensar eventual valor de imposto recolhido no exterior pela subsidiária, de modo que a soma do valor pago lá fora pela subsidiária e do valor eventualmente retido aqui Brasil nas remessas que tenham sido feitas à mesma subsidiária não podem ultrapassar o valor do imposto que seria devido se tais lucros fossem auferidos aqui no Brasil.

A DRJ seguiu a linha interpretativa no sentido de que o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 autorizaria a compensação do IRRF retido não com o imposto de renda incidente sobre esses rendimentos no Brasil, mas com o imposto de renda devido no Brasil no mesmo exercício.

Entendo ser mais adequado o entendimento no sentido de que o artigo 9º, caput e p. único, da MP 2158-35/2001 e do artigo 26 da Lei 9.249/1995 não limitam a compensação do imposto de renda retido no Brasil ao valor do imposto devido no exercício aqui no Brasil.

Entendo que a limitação se aplicaria e tem razão de ser apenas se a soma do que foi pago no exterior e do que foi retido no Brasil superar o valor do imposto que seria devido no Brasil, caso esses rendimentos fossem auferidos aqui.

No presente caso, houve efetivo recolhimento tributário para o Fisco brasileiro e não se pretende compensar nenhum tributo pago no exterior. A pretensão do Recorrente é apenas compensar o imposto retido e pago aos cofres públicos no Brasil sobre remessa feita a subsidiária no exterior, com o imposto devido sobre os resultados dessa subsidiária no exterior que foram integralmente computados no lucro real apurado no Brasil.

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. 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) n.º 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 n.º 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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Em brevíssima síntese, o ilustre Relator assentou sua decisão, que seria pelo provimento do recurso voluntário, com base 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 n.º 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 n.º 9.249/1995.

Este dispositivo legal invocado pelo Conselheiro Relator 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 n.º 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 n.º 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 n.º 213, de 2002, que simplesmente regulamenta a previsão contida em texto normativo expresso.

Por fim, além da necessária observância do art. 26, § 1º da Lei n.º 9.249, de 1995, por força do contido parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória n.º 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 imponível 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.

O valor do IRRF retido decorrente de rendimentos auferidos no exterior e que poderiam integrar o saldo negativo do período está bem determinada pela autoridade fiscal, conforme demonstrativo abaixo:

Descrição	Rendimentos do Exterior	
	Com inclusão	Sem inclusão
Lucro Real ou Base de Cálculo da IRPJ	R\$ 285.215.375,40	-R\$ 1.495.990.973,62
Imposto de 15%	R\$ 42.782.306,31	R\$ 0,00
Adicional de 10%	R\$ 28.497.537,54	R\$ 0,00
(=) Imposto e adicional devidos	R\$ 71.279.843,85	R\$ 0,00
IR pago no exterior	R\$ 271.507.934,18	
Diferença entre imposto com e sem a inclusão dos rendimentos do exterior	R\$ 71.279.843,85	
IR passível de compensação (o menor dos dois valores)	R\$ 71.279.843,85	

Portanto, há de se manter a glosa efetuada pelo fisco e ratificada pela DRJ, não merecendo prosperar a pretensão da Recorrente.

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

(assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira