



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.900761/2015-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.957 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de fevereiro de 2022
Recorrente BANCO VOTORANTIM S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

IRRF PAGO SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR FILIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR E OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. POSSIBILIDADE DE CÔMPUTO NO SALDO NEGATIVO.

O IRRF pago no Brasil sobre rendimentos remetidos para filial domiciliada em *paraíso fiscal*, cujo lucro foi aqui oferecido à tributação, é passível de aproveitamento na apuração do IRPJ da contribuinte (*controladora*), ainda que esta não apure *lucro real positivo*, compondo, assim, o Saldo Negativo do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 767/781) interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1201-002.497** (fls. 684/696), por meio do o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

RENDIMENTO PAGO A FILIAL NO EXTERIOR. PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. IRRF. DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.

O IRRF sobre rendimentos pagos a filial domiciliada em país com tributação favorecida não pode ser deduzido do imposto devido, apurado no encerramento do período de apuração, pela matriz no Brasil, se esta não apurar lucro real positivo; neste caso, o imposto retido poderá ser deduzido do imposto apurado nos anos-calendário subsequentes, e deve ser controlado na parte B do Lalur.

Por bem resumir o litígio, reproduzo parte do relatório da decisão ora recorrida, complementando-o no final

(...)

Tratam-se de PER/DCOMPS por intermédio das quais o contribuinte compensou débitos diversos com suposto crédito de saldo negativo IRPJ apurado no ano-calendário 2008, no montante de R\$ 55.515.898,44.

A autoridade administrativa, através do correspondente despacho decisório, houve por bem reconhecer apenas parcialmente o crédito, glosando o montante deduzido do imposto devido no ajuste anual na Linha 12/09 da DIPJ (Imposto pago no Exterior sobre Lucros, Rendimento e Ganhos de Capital), no total de R\$ 14.294.329,50.

Analisando as informações do contribuinte e as constantes na base de dados da Receita Federal, verificou-se a existência de operação realizada entre o Banco Votorantim (Brasil) e sua filial domiciliada nas Bahamas – Nassau (país com tributação favorecida), referente a pagamento de juros em razão de um contrato de EUROBOND firmado em 08/02/2006.

Sobre o valor total da operação incidiu o imposto de renda na fonte, no valor de R\$ 14.294.329,50, recolhido sob o código 0481. Em contrapartida, o lucro apurado pela filial foi por ela disponibilizado e oferecido à tributação pela matriz no Brasil. Assim, atestou-se que a apuração do crédito seria legítima e encontraria respaldo na legislação em vigor.

Contudo, o mesmo não fora percebido em relação a sua consequente utilização como antecipação do devido na DIPJ, entendendo a fiscalização que a legislação veda a compensação de imposto de renda – exterior no ano-calendário em que houver apuração de prejuízo, hipótese na qual se subsumiria o contribuinte (Linha 9/57 – prejuízo de R\$ 625.526.049,40).

Salienta-se, assim, que o art. 14 da IN SRF n.º 213, de 2002, estabelece que se for apurado prejuízo fiscal o crédito deverá ser controlado na parte B do Lalur para utilização futura.

Manifestação de Inconformidade

Os principais argumentos invocados em sede inicial de defesa foram oportunamente sintetizados pela autoridade julgadora de primeira instância, de modo que peço vênia para aqui reproduzi-los em parte:

“(...)

4.1. não há disposição legal que impeça o aproveitamento do IRRF pago no Brasil por filial domiciliada no exterior com o imposto devido sobre o lucro real da matriz no Brasil em ano-calendário em que tenha sido apurado prejuízo fiscal. É necessário para a compensação que haja a adição dos lucros das filiais na apuração do imposto devido no país;

4.2. comprovou não apenas a existência da remessa de valores e recolhimento do respectivo IRRF, mas também a efetiva adição dos lucros no exterior no valor de R\$188.959.854,65 na apuração do lucro real da matriz em 2008. Os lucros disponibilizados estão declarados nas Fichas 34 e 35 da DIPJ, e sua inclusão no lucro real consta na Linha 09B/07 desta declaração. A própria autoridade fiscal reconheceu a certeza e liquidez do crédito;

4.3. da leitura do art. 9º da Medida Provisória (MPv) nº 2.158-35/2001 (reedição da MPv 18072, de 1999), e do art. 26, caput e §1º da Lei nº 9.249, de 1995, conclui-se que o IRRF sobre rendimentos pagos ou creditados a filial situada em país com tributação favorecida pode ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da sua matriz localizada no país, desde que atendidas as seguintes condições: (i) o resultado da filial, que contenha tais rendimentos, deve ser computado na determinação do lucro real da matriz no Brasil; e (ii) a compensação fica limitada ao imposto de renda incidente no Brasil sobre tais rendimentos;

4.4. a regra contida no referido art. 26 não vincula o crédito ao pagamento do imposto, pois fala em "imposto de renda incidente no Brasil" e não em "imposto de renda pago ou recolhido no Brasil";

“(...)

4.7. o §15 do art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002, que regula o disposto no art. 26 antes mencionado, assegura o direito da empresa brasileira que apurar prejuízo fiscal poder utilizar o imposto pago no exterior em períodos de apuração subsequentes. Na espécie, o crédito de IRRF foi constituído na DIPJ/2009, e sua utilização ocorreu em período subsequente, em 19/03/2010, quando da transmissão da Dcomp original com utilização do saldo negativo gerado a partir do IRRF. Ou seja, o procedimento adotado está em acordo com a norma.

“(...)”

Acórdão nº 1151.126 - 4ª Turma da DRJ/REC

De início, extrai-se dos argumentos trazidos pelo contribuinte, que não haveria vedação normativa à dedução do IRRF no ajuste anual para o fim de compor o crédito de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário em que houve apuração de prejuízo fiscal, mas sim vedação à utilização do crédito gerado por tal dedução (saldo negativo) em compensação neste mesmo ano. Em outras palavras, segundo o racional do impugnante, mesmo com prejuízo fiscal, o IRRF poderia ser compensado com o imposto devido no ajuste, mas o saldo negativo decorrente somente poderia ser compensado em períodos subsequentes.

Assim, como a primeira Dcomp fora transmitida apenas em 2010, teria entendido o contribuinte que cumpriu o disposto na referida IN, pois o saldo negativo gerado somente foi utilizado em compensação de débitos seus em ano posterior ao que apurou prejuízo fiscal.

Diante do exposto, posicionou-se a autoridade julgadora no sentido de que estaria nítida a confusão cometida pelo contribuinte entre dois conceitos distintos: a) dedução/compensação do imposto devido no ajuste anual; e b) compensação de saldo negativo de IRPJ, obtido a partir da referida dedução/compensação, com débitos de mesma espécie ou não, mediante a utilização de Dcomp.

Neste sentido, discorre-se que o IRRF, seja sobre o rendimento pago a filial no exterior, seja sobre operações da matriz (serviços prestados, aplicações), somente seria passível

de ser compensado nos moldes do art. 170 do CTN após a sua dedução do imposto devido, ou seja, após gerar saldo negativo, vez que primeiro seria necessário verificar se o imposto antecipado foi superior ao devido no ajuste, para somente então, se excedente, representar indébito e poder ser restituído ou compensado via PER ou Dcomp, respectivamente. De outro modo, constata-se que a autuação fiscal norteia a situação prévia à sua utilização em compensação na composição de saldo negativo, qual seja, da sua dedução do imposto devido para, conforme o caso, gerar esse saldo negativo.

Conforme transcrição do §15 do art. 14 da IN SRF n.º 213, de 2002, explana-se que este dispositivo determina expressamente que o IRRF (tributo pago) é que poderá ser compensado (entenda-se, deduzido) com o imposto devido em períodos futuros em caso de apuração de prejuízo fiscal no ano-calendário, não fazendo qualquer referência ao saldo negativo apurado.

Assim, conclui-se não estar-se tratando de compensação de saldo negativo, mas sim de dedução no ajuste anual para fins de apuração de saldo de imposto a pagar ou de saldo negativo.

Por fim, entende-se ser a única interpretação possível do disposto na MP n.º 2.158-35/2001 (reedição da MP 1807-2, de 1999) e na IN SRF n.º 213, de 2002, aquela no sentido de que, na hipótese de apuração de prejuízo fiscal, o IRRF sobre rendimento pago a filial em país com tributação favorecida, não poderá ser deduzido do imposto devido no ajuste no mesmo ano-calendário para fins de gerar crédito passível de compensação via Dcomp. Poderá, todavia, ser controlado na parte B do Lalur para ser deduzido do imposto em períodos posteriores (onde tenha sido apurado lucro real "positivo").

Como no presente caso o contribuinte teria prejuízo fiscal no ano 2008, definiu-se que a dedução do IRRF no ajuste anual fora indevida, sendo procedente a glosa efetuada pela autoridade fiscal e, por conseguinte, inexistente a parcela do crédito de saldo negativo decorrente desta dedução.

Recurso Voluntário

Em suma foram repisados a maioria dos pontos trazidos por meio da manifestação de inconformidade, aqui já delineados em tópico precedente.

Traz a alegação de que o fato do resultado da matriz no Brasil ser positivo ou negativo é irrelevante para a utilização dos créditos de IRRF pagos sobre os rendimentos da filial localizada no exterior, devendo o resultado desta influenciar na permissão ou não para a compensação do referido direito creditório.

Inova, argumentando de forma subsidiária que, se na opinião da autoridade administrativa o crédito somente poderia ter sido utilizado a partir do ano-calendário em que apurasse Lucro Real Positivo (2009), bastava então que esta validasse a utilização do crédito de IRRF sobre rendimentos da filial no exterior, no valor de R\$ 14.294.329,50, devidamente atualizado pela Selic a partir de 2009.

Em Sessão de 15 de agosto de 2018, o Colegiado *a quo*, por *voto de qualidade*, proferiu o referido Acórdão n.º **1201-002.351** (fls. 684/696).

Cientificada dessa decisão, a empresa opôs embargos de declaração (fls. 725/730), sustentando existir as seguintes omissões no julgado:

- o “v. acórdão embargado não se manifestou sobre a melhor interpretação do art. 14, §15 da IN RFB n.º 213/02, tampouco sobre aplicação conjugada aos arts. 26 da Lei n.º 9.249/95 e 9.º da MP n.º 2.158-35/01, que não condicionam o aproveitamento do crédito ao pagamento do imposto no Brasil, mas tão somente à sua incidência, e influenciariam na definição do termo “devido” à que alude a fiscalização”.

- acórdão embargado foi omissivo quanto à “utilização do crédito em período posterior”, tema abordado pelo Embargante no item IV.C. do Recurso Voluntário de fls. 543/556.

Despacho de fls. 734/738 não admitiu os embargos.

Em seguida a contribuinte apresentou o recurso especial (fls. 767/781), tendo sido este admitido nos seguintes termos (fls. 825/834):

(...)

A Recorrente não delimita objetivamente os temas ditos divergentes, mas pode-se deduzir do seu recurso que se trata de divergências relacionadas à:

1) Nulidade da decisão por falta de enfrentamento de argumento ligado à postergação; e

2) Possibilidade de aproveitamento do IRRF (exterior) oriundo de rendimentos pagos à filial no exterior em país de tributação favorecida na apuração do IRPJ da Matriz no Brasil

1) Nulidade da decisão por falta de enfrentamento de argumento ligado à postergação

(...)

Por todo o exposto, OPINO por NÃO ADMITIR esta matéria por falta de similaridade fática.

2) Possibilidade de aproveitamento do IRRF (exterior) oriundo de rendimentos pagos à filial no exterior em país de tributação favorecida na apuração do IRPJ da Matriz no Brasil

A Recorrente apontou como paradigma para este tema o julgado não reformado, a seguir ementado:

Paradigma 1 - Acórdão 1402-001.345:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

TRIBUTO PAGO SOBRE LUCROS AUFERIDOS NO POR SUBSIDIÁRIA EXTERIOR EFETIVAMENTE TRIBUTADOS NO BRASIL. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. O IR-Fonte pago no Brasil por subsidiárias domiciliadas no exterior, é passível de compensação ou aproveitamento na apuração do IRPJ da Controladora Brasileira, quando essa faz prova da efetiva adição dos lucros das subsidiárias na apuração devido no País.

(...)

A Recorrente conclui o seu recurso, nos seguintes termos:

Conforme mencionado, o voto vencedor do acórdão recorrido entende pela impossibilidade de dedução do IRRF pago a filial domiciliada em país com tributação favorecida (IRRF Exterior) do imposto devido pela matriz no Brasil, se esta não apurar lucro real positivo no ano-calendário.

Por conta disso, entendeu ser de rigor a não homologação das compensações realizadas pela ora Recorrente. Transcreve-se:

“(...) A legislação citada que se transcreveu estabelece que o imposto pago no exterior pode ser compensado com o imposto (e se sobrar, também com a CSLL) devidos no Brasil, referentes aos lucros da filial no exterior.

Para tanto, soma-se ao lucro apurado no Brasil pela matriz, o lucro da filial, apuram-se o IRPJ e a CSLL adicionais devidos (resultantes do lucro no exterior adicionado) e se compensam estes valores até o limite do valor do imposto pago no exterior; se o valor pago no exterior foi maior que o IRPJ e CSLL apurados, o saldo que sobrou deve ser registrado na parte B do LALUR para ser utilizado em anos seguintes.

No presente caso, como já se viu, o lucro real da matriz no Brasil foi de R\$(-) 814.485.904,05; somado com o lucro da filial no exterior de R\$188.959.854,65, resultou o lucro real de R\$(-) 625.526.049,40.

Portanto, mesmo incluído o lucro da filial, ainda se apurou prejuízo fiscal na matriz no Brasil. Portanto, não resultaram IRPJ nem CSLL devidos, no ano-calendário 2008, relativos ao lucro da filial no exterior; como não se apurou IRPJ, nem CSLL, não há possibilidade de aproveitar o imposto pago no exterior no ano 2008."

Ocorre que, o próprio C. CARF, em caso idêntico ao presente, firmou seu entendimento no sentido de que a parcela referente ao IRRF Exterior pode ser aproveitada pelo sujeito passivo na composição do saldo negativo de IRPJ, independentemente de ter ou não a empresa apurado lucro real positivo no período. Transcreve-se, para tanto, o acórdão paradigma n.º 1402-001.345, de 07/03/2013:

(...)

Do mesmo arcabouço jurídico

Ambos os julgados trataram do art. 395 do RIR/99. Sendo mais específico: o art. 9º da Medida Provisória MP n.º 2.158-35/2001; art. 26, caput e §1º da Lei n.º 9.249, de 1995, bem assim §15 do art. 14 da IN SRF n.º 213, de 2002

Da similitude fática

Ambos os julgados tratam de situações praticamente idênticas, ou seja, trataram de PER/DCOMPS envolvendo crédito de saldo negativo IRPJ em que estava em disputa a validade da dedução do imposto pago no exterior (em país de tributação favorecida) por filial, relativo a rendimentos também submetidos ao ônus fiscal pela filial estabelecida no Brasil, valendo-se o contribuinte de tal instituto em ano-calendário cujo o lucro real apurado é negativo.

Outrossim, em ambos os acórdãos fez-se prova da efetiva adição dos lucros das subsidiárias na apuração devido no País.

Neste contexto de total congruência fática e jurídica, nada reparar na conclusão chegada pela Recorrente demonstrando a divergência, nos seguintes termos :

*Assim sendo, tem-se demonstrada a divergência na interpretação do art. 395 do antigo RIR (Decreto n.º 3.000/99), na redação dada pelo art. 26 da Lei n.º 9.249/95, em que o **acórdão recorrido** compreende que para que seja possível a compensação do imposto pago no exterior faz-se mister a existência de lucro real no período de apuração em que se pretenda aproveitá-lo, ao passo que o acórdão paradigma conclui que tal fato não seria impeditivo à dedução do imposto sobre a renda devido pela matriz no Brasil, bastando, para tanto, a comprovação (i) do efetivo recolhimento do IRRF e (ii) da tributação no Brasil dos lucros auferidos pelas subsidiárias no exterior*

Por outras palavras, **no paradigma** limitou apenas à necessidade de haver o mero oferecimento do lucro auferido no exterior da filial na apuração do lucro real no Brasil, incidência tributária que impactou na apuração no resultado ('implicou em redução do montante do prejuízo fiscal que poderia ser objeto de compensação futura') e, dessa forma, aceitou-se a compensação com outros tributos.

De outra banda, no recorrido, chegou-se à conclusão de que a inexistência de lucro real quando da absorção dos lucros auferidos no exterior era determinante para impedir que essa compensação fosse efetuada com outros tributos (que não o IRPJ/CSLL), dado que a IN SRF n.º 213 determina que o imposto recolhido "seja registrado na parte B do LALUR, para ser aproveitado na compensação em ano(s) subsequente(s), em que a empresa apure lucro", o que só limitaria a compensação a apenas ao IRPJ e a CSLL.

Trecho relevante do recorrido:

No presente caso, como já se viu, o lucro real da matriz no Brasil foi de R\$814.485.904,05; somado com o lucro da filial no exterior de R\$188.959.854,65, resultou o lucro real de R\$ 625.526.049,40.

8. Portanto, mesmo incluído o lucro da filial, ainda se apurou prejuízo fiscal na matriz no Brasil. Portanto, não resultaram IRPJ nem CSLL devidos, no ano-calendário 2008, relativos ao lucro da filial no exterior; como não se apurou IRPJ, nem CSLL, não há possibilidade de aproveitar o imposto pago no exterior no ano 2008.

9. A IN SRF n.º 213, de 07 de outubro de 2002, determina, neste caso, que o imposto recolhido de R\$14.294.329,50 seja registrado na parte B do LALUR, para ser aproveitado na compensação em ano(s) subsequente(s), em que a empresa apure lucro.

10. Não há autorização na legislação para que o imposto pago no exterior seja utilizado para compensar outros débitos que não o IRPJ e a CSLL devidos sobre os correspondentes lucros do exterior.

A esse respeito, confira-se trecho relevante do **paradigma**:

Em verdade o que se verificou in casu foi uma completa absorção dos resultados positivos auferidos no exterior pela prejuízo das operações no Brasil. Tal fato não pode impedir a compensação/aproveitamento do imposto pago sobre os ganhos no exterior, retido e recolhido no Brasil, até porque implicou em redução do montante do prejuízo fiscal que poderia ser objeto de compensação futura.

Aliás, a própria DIPJ/2006 (ano-calendário 2005) na sua ficha 12b (cópia à fl. 1399) indica que o imposto pago no exterior sobre os lucros efetivamente tributados no Brasil, linha 07, podem compor eventual Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ.

Configurada, portanto, a divergência.

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR esta matéria.

Intimada do despacho, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 869/877) contra a parte não admitida, agravo este que foi rejeitado (cf. fls. 966/969).

A PGFN, por sua vez, ofereceu contrarrazões (fls. 976/983). Não questiona o conhecimento e, no mérito, pede pelo não provimento do Apelo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Quanto ao dissídio, este de fato restou evidenciado, afinal ambos os julgados trataram de analisar a possibilidade ou não de inclusão de IRRF, pago no Brasil sobre rendimentos remetidos a controladas domiciliadas em “paraíso fiscal”, no Saldo Negativo do período, considerando a apuração de prejuízo fiscal pelo contribuinte (*controlador*).

Nesse sentido, enquanto o *paradigma* condicionou a dedução apenas à tributação do resultado do exterior, o *recorrido*, além disso, entendeu que a apuração de prejuízo fiscal impede o cômputo do IRRF no Saldo Negativo.

Daí a divergência.

Mérito

Restou demonstrado que a contribuinte recolheu IRRF sobre rendimentos de juros pagos à sua filial domiciliada no exterior (Nassau – *paraíso fiscal*), bem como que o *lucro disponibilizado* por esta controlada foi oferecido à tributação pela contribuinte (*controladora* domiciliada no Brasil).

A controvérsia diz respeito exclusivamente à possibilidade ou não da Recorrente, à luz do art. 9º da Medida Provisória MP n.º 2.158-35/2001; art. 26 da Lei n.º 9.249/1995 e art. 14 da IN SRF n.º 213/2002, computar esse IRRF no Saldo Negativo, levando em conta a apuração de prejuízo fiscal no período.

Ressalte-se, aqui, que o presente Julgador participou do julgamento do recurso voluntário, tendo na ocasião acompanhado o voto vencido do acórdão ora recorrido, de relatoria do Ilustre ex-Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, que assim concluiu:

(...)

Diante de todo o exposto, conclui-se que a submissão dos rendimentos à apuração do lucro real na entidade aqui residente autoriza a dedução destes mesmos valores já onerados no exterior, restaurando, assim, o saldo negativo como se tais não tivessem qualquer impacto.

Em lato sensu, a utilização do saldo negativo de IRPJ perfaz um instrumento de ímpar contribuição para o estímulo da iniciativa privada, a consequente geração de riquezas e, ulteriormente, a movimentação positiva da economia, trazendo benefícios à sociedade de um modo geral.

Não permitir a dedução do imposto já pago representaria suprimir um direito creditório patente do contribuinte, calcado e formado a partir da desconsideração de valores que já foram ofertados ao correspondente impacto tributário.

Do voto vencedor, porém, extrai-se o quanto segue:

(...)

5. A legislação citada que se transcreveu estabelece que o imposto pago no exterior pode ser compensado com o imposto (e se sobrar, também com a CSLL) devidos no Brasil, referentes aos lucros da filial no exterior.

6. Para tanto, soma-se ao lucro apurado no Brasil pela matriz, o lucro da filial, apuram-se o IRPJ e a CSLL adicionais devidos (resultantes do lucro no exterior adicionado) e se compensam estes valores até o limite do valor do imposto pago no exterior; se o valor pago no exterior foi maior que o IRPJ e CSLL apurados, o saldo que sobrou deve ser registrado na parte B do LALUR para ser utilizado em anos seguintes.

7. No presente caso, como já se viu, o lucro real da matriz no Brasil foi de R\$(-)814.485.904,05; somado com o lucro da filial no exterior de R\$188.959.854,65, resultou o lucro real de R\$(-)625.526.049,40.

8. Portanto, mesmo incluído o lucro da filial, ainda se apurou prejuízo fiscal na matriz no Brasil. Portanto, não resultaram IRPJ nem CSLL devidos, no ano-calendário 2008, relativos ao lucro da filial no exterior; como não se apurou IRPJ, nem CSLL, não há possibilidade de aproveitar o imposto pago no exterior no ano 2008.

9. A IN SRF n.º 213, de 07 de outubro de 2002, determina, neste caso, que o imposto recolhido de R\$14.294.329,50 seja registrado na parte B do LALUR, para ser aproveitado na compensação em ano(s) subsequente(s), em que a empresa apure lucro.

Em sentido oposto decidiu o Acórdão paradigma n.º **1402-001.345**, do qual transcrevo as seguintes passagens:

(...)

Quanto a interpretação de que o tributo pago no exterior não poderia ser aproveitado em razão de a contribuinte ter apurado prejuízo fiscal, também se equivoca a decisão recorrida.

Isso porque não há qualquer disposição legal nesse sentido, haja vista que o resultado positivo obtido no exterior compôs a apuração do lucro real da empresa.

Aliás, o tributo não poderia ser aproveitado apenas se a contribuinte não obtivesse lucro no exterior, tanto é assim que a citada IN SRF n.º 213/02, por meio de seu artigo 14, §15º, regulando a ordinária situação do artigo 26 da Lei 9.430/1996, que trata de países que tributam a renda, assegura que, em situações em que a empresa brasileira apure prejuízo fiscal, isto é, em que não há pagamento do tributo no Brasil, o imposto pago no exterior pode ser utilizado em períodos de apuração subsequentes:

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.

(...)

§ 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. (Grifei)'

Em verdade o que se verificou *in casu* foi uma completa absorção dos resultados positivos auferidos no exterior pelo prejuízo das operações no Brasil. Tal fato não pode impedir a compensação/aproveitamento do imposto pago sobre os ganhos no exterior, retido e recolhido no Brasil, até porque implicou em redução do montante do prejuízo fiscal que poderia ser objeto de compensação futura.

Aliás, a própria DIPJ/2006 (ano-calendário 2005) na sua ficha 12b (cópia à fl. 1399) indica que o imposto pago no exterior sobre os lucros efetivamente tributados no Brasil, linha 07, podem compor eventual Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ.

Pois bem.

Como se sabe, com a edição da Lei n.º 9.249/1995, o sistema tributário brasileiro passou a ser regido pelo princípio da tributação em bases universais (TBU). Nesse sentido, o artigo 25 determinou que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passassem a ter de ser computados anualmente na determinação do lucro real das pessoas jurídicas.

Na sequência, referida lei reconhece o direito ao crédito do *imposto de renda incidente no exterior* nos seguintes termos:

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.

Com efeito, o direito ao crédito do imposto incidente no exterior constitui mecanismo que busca impedir a dupla-tributação da renda, de forma a compatibilizar os princípios da *capacidade contributiva* com o da *universalidade*.

No caso do Brasil, percebe-se que o Legislador se valeu do método de *imputação ordinária*, em que a compensação do *imposto incidente no exterior* sujeita-se a um limite, qual seja, à fração do *imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital*.

Sobre o tema leciona Alberto Xavier:

Se o Estado da residência deduz o montante total do imposto efetivamente pago no país de origem, dá-se uma *imputação integral*. Mas nem sempre vai tão longe a generosidade do sistema, que submete a dedução consentida a um limite máximo: o limite relativo à fração do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do país da fonte – é a *imputação ordinária*. Como é fácil de se verificar, a imputação ordinária conduzirá apenas a uma dedução parcial do imposto estrangeiro se este for superior ao que o Estado da residência aplica aos mesmos rendimentos.

A razão de ser deste limite está na atitude dos Tesouros nacionais, favorável a anular o seu próprio imposto, mas desfavorável a reembolsar os seus contribuintes de impostos pagos a Estados estrangeiros.

Note-se que o *crédito de imposto estrangeiro* representa um “rendimento adicional” tributável no país de residência, a acrescer ao rendimento que lhe deu origem. Numa linguagem expressiva, pode-se dizer que o *tax credit* é como que um crédito contra o Fisco utilizável como moeda de pagamento do imposto. Precisamente porque representa rendimento adicional, é necessário, antes de proceder à dedução, reajustar o rendimento bruto estrangeiro, acrescentando o seu valor à base de cálculo do imposto do país de residência. (*Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Forense. 8ª edição. Pág. 754).
Grifamos.

Dentro dessa sistemática, cumpre observar que o limite imposto pela lei, ao definir o método de *imputação ordinária*, direciona-se ao **imposto de renda incidente no exterior** sobre rendimentos lá auferidos e aqui tributáveis.

A *ratio legis* do limite legal, portanto, consiste em (i) impedir que os contribuintes se creditem de imposto do exterior maior do que aquele que seja apurado no Brasil; e (ii) afastar o ônus do fisco de ter que restituir aos contribuintes brasileiros impostos que foram, na verdade, recolhidos a Estados estrangeiros.

É nesse contexto que devem ser lidas as restrições regulamentadas pelo art. 14 da IN SRF n.º 213/2002, *in verbis*:

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Delimitados os contornos da dedução de *imposto incidente no exterior*, não se pode perder de vista que o Legislador também previu expressamente a possibilidade de *compensação* de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos remetidos à filial localizada em *paraíso fiscal* – esta sim a hipótese ora tratada -, o que o fez com base no artigo 9º da Medida Provisória MP nº 2.158-35/2001 a seguir transcrito:

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.

Da exposição de motivos desse dispositivo (cuja origem é o artigo 9º da MP 1.807-2/99) extrai-se que:

10. O art. 9º permite a compensação, no País, de imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos atribuídos a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado no país de domicílio da beneficiária dos rendimentos, nos casos em que este se enquadre nas condições de país com tributação favorecida, conforme definido no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1997.

Como se vê, em se tratando de imposto de renda retido na fonte, isto é, de **IRRF pago ao Estado do Brasil sobre rendimentos remetidos à filial domiciliada em paraíso fiscal**, o Legislador seguiu a mesma lógica de aproveitamento de IRRF sobre rendimentos financeiros, condicionando a dedução do crédito do imposto retido à tributação do respectivo resultado auferido pela investida na determinação do lucro real, e nada mais!

Ainda que a contribuinte não apure “imposto devido” por ausência de base de cálculo positiva (caso de *prejuízo fiscal*), isso não impede a dedução do IRRF para fins de formação de Saldo Negativo, afinal, repita-se, estamos diante de tributo já recolhido aos cofres brasileiros.

O *caput* do artigo 9º, ao reconhecer em norma especial o direito da contribuinte de compensar imposto de renda retido pago no Brasil com o *imposto devido sobre o Lucro Real*, na verdade garante, como reflexo deste direito, o seu cômputo para efeitos de formação de Saldo Negativo quando da apuração de prejuízo fiscal.

Também a remissão do parágrafo único do artigo 9º, ao artigo 26 da Lei n 9.249, não poderia servir de fundamento para aplicação do referido limite legal ao caso concreto, sob pena de não só desvirtuar a *ratio legis* da norma, mas também de “transformar” o IRRF, que é imposto incidente no Brasil, em *imposto incidente no exterior*, o que não se sustenta.

Ao contrário, então, do que quer fazer crer o acórdão recorrido, a restrição prevista no artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/2002 é inaplicável ao caso concreto, contrariando, ademais, o comando legal previsto no artigo 9º da Medida Provisória MP nº 2.158-35/2001.

Considerando que o imposto foi pago no Brasil, e não no exterior, sobre rendimentos remetidos à filial em paraíso fiscal cujo resultado foi aqui tributado pela contribuinte (controladora/investidora), legítimo o cômputo do IRRF no resultado do período e, consequentemente, no Saldo Negativo apurado.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu do I. Relator e negou provimento ao recurso especial da Contribuinte, endossando o entendimento assim expresso no voto vencedor do acórdão recorrido n.º 1201-002.351:

1. Há legislação específica que rege a matéria, e que foi citada na análise Dossiê 10010.010787/0914-23, de 12/02/2015, págs. 29/32:

7. O Imposto de Renda incidente sobre operações realizadas com o exterior é regulado pelo decreto n.º 3000 de 1999, art. 395 e seguintes. Permite que a pessoa jurídica possa compensar o Imposto de Renda, pago no exterior sobre os lucros auferidos por suas filiais, sucursais, controladas e coligadas e sobre os rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviço auferidos diretamente.

8. Excepcionalmente, admite também, que a pessoa jurídica possa compensar o Imposto de Renda Retido na Fonte (Código 0481) no Brasil, incidente sobre os pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada que não tenha compensado o imposto em função de ser domiciliada em país com tributação favorecida.

9. Vejamos o que dispõe o RIR/99 sobre o assunto:

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

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

(...)

§8º O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art.245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos

(-) IRRF	4.977.309,82
(-) IR Mensal Pago por Estimativa	36.244.259,12
(=) IRPJ a Pagar	(-) 41.221.568,94

5. A legislação citada que se transcreveu estabelece que o imposto pago no exterior pode ser compensado com o imposto (e se sobrar, também com a CSLL) devidos no Brasil, referentes aos lucros da filial no exterior.

6. Para tanto, soma-se ao lucro apurado no Brasil pela matriz, o lucro da filial, apuram-se o IRPJ e a CSLL adicionais devidos (resultantes do lucro no exterior adicionado) e se compensam estes valores até o limite do valor do imposto pago no exterior; se o valor pago no exterior foi maior que o IRPJ e CSLL apurados, o saldo que sobrou deve ser registrado na parte B do LALUR para ser utilizado em anos seguintes.

7. No presente caso, como já se viu, o lucro real da matriz no Brasil foi de R\$(-) 814.485.904,05; somado com o lucro da filial no exterior de R\$188.959.854,65, resultou o lucro real de R\$(-) 625.526.049,40.

8. Portanto, mesmo incluído o lucro da filial, ainda se apurou prejuízo fiscal na matriz no Brasil. Portanto, não resultaram IRPJ nem CSLL devidos, no ano-calendário 2008, relativos ao lucro da filial no exterior; como não se apurou IRPJ, nem CSLL, não há possibilidade de aproveitar o imposto pago no exterior no ano 2008.

9. A IN SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, determina, neste caso, que o imposto recolhido de R\$14.294.329,50 seja registrado na parte B do LALUR, para ser aproveitado na compensação em ano(s) subsequente(s), em que a empresa apure lucro.

10. Não há autorização na legislação para que o imposto pago no exterior seja utilizado para compensar outros débitos que não o IRPJ e a CSLL devidos sobre os correspondentes lucros do exterior.

11. Por isso, estão corretos tanto o Despacho Decisório como o Acórdão DRJ/RJO. *(destaques do original)*

A Contribuinte defende que a dedução de IRRF sobre rendimentos pagos a *filial domiciliada em país com tributação favorecida* não se submete ao mesmo limite estabelecido no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, para dedução de imposto pago no exterior sobre lucros lá auferidos. Em seu entendimento, a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, teria extrapolado o disposto em lei ao referir aquela limitação também para dedução do IRRF recolhido no Brasil. O paradigma nº 1402-001.345, de seu lado, considera suficiente a redução do prejuízo fiscal do período, em razão do cômputo dos lucros auferidos no exterior, para dedução do imposto *retido e recolhido no Brasil*, inclusive porque tais prejuízos reduzidos poderiam *ser objeto de compensação futura*.

A maioria do Colegiado acompanhou o entendimento do I. Relator no sentido de que apenas o direito de crédito ao imposto de renda incidente no exterior estaria limitado ao valor do imposto e adicional incidentes, no Brasil, sobre os lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior. No caso, como o imposto, embora incidente sobre resultados auferidos no exterior, é recolhido e pago no Brasil, o limite não se aplicaria por inexistir o risco de restituição indireta de tributos pagos no exterior.

Ocorre que a possibilidade de dedução do IRRF retido e recolhido no Brasil sobre rendimentos auferidos no exterior está prevista na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nos seguintes termos:

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.** *(negrejou-se)*

Referido dispositivo estabelece, em seu *caput* um procedimento de comprovação simplificada do imposto incidente sobre lucros auferidos no exterior: como a beneficiária do rendimento está situada em país de tributação favorecida, que possivelmente não praticará incidência tributária sobre o rendimento por ela auferido, a retenção promovida pela fonte pagadora no Brasil pode ser convertida em imposto pago no exterior e deduzido na apuração do imposto devido pela fonte pagadora, determinado mediante a necessária adição à sua base de cálculo daquele rendimento auferido no exterior. Contudo, o parágrafo único daquele dispositivo remete ao disposto no art. 26 da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe acerca da *compensação do imposto* pago no exterior:

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. *(destacou-se)*

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.

Assim, inexistente qualquer vício na aplicação da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, que assim dispõe:

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, **podem ser compensados com o que for devido no Brasil.**

(...)

§ 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. *(destacou-se)*

Para além da necessária observância do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, por força do 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 imponible no período. Somente há imposto **devido** se houver base de cálculo para aplicação da alíquota prevista. Se a apuração da matriz resulta em prejuízo fiscal, como no presente caso, não há base imponible e não há imposto **devido**. Logo, não há possibilidade de dedução do imposto incidente sobre os rendimentos auferidos no exterior, ainda que retido e pago no Brasil.

Por tais razões, correta se mostra a limitação mantida no acórdão recorrido, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa