



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.901103/2015-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.087 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2011

**CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 e a acusação fiscal claramente descrita de modo a propiciar ao contribuinte o amplo exercício do direito de defesa previsto na Constituição Federal, não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

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

Ano-calendário: 2013

**LUCRO NO EXTERIOR.**

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 deverá ser controlado na parte B do LALUR, conforme normatizado pelos §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213/2002.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2013

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à

Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Desincumbindo-se a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório alegado e confirmadas suas alegações, ainda que parcialmente, pela diligência realizada, cabe o provimento do recurso voluntário na parte comprovada.

Direito creditório que se reconhece parcialmente.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário em relação ao pedido de utilização do valor do imposto de renda retido na fonte no exterior, ainda que pago no Brasil, na composição do saldo negativo de Imposto de Renda em ano-calendário em que a recorrente tenha apurado prejuízo fiscal, podendo o montante reconhecido em diligência - R\$ 173.070.856,32 - e que tem seu aproveitamento vedado em razão das limitações impostas pela legislação (Lei nº 9.430/1996, artigo 15 e Lei nº 9.249/1996, artigo 26), vir a ser utilizado na forma dos §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213/2002, vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto; ii) por unanimidade de votos, ii.i) afastar a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa; ii.ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação ao pedido de utilização do valor do imposto de renda retido na fonte sobre JCP na composição do saldo negativo de Imposto de Renda, no montante de R\$ 9.448.542,10, homologando as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2024.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

**RELATÓRIO**

Retorna o processo supra à apreciação do Colegiado depois de cumprida a diligência determinada pela Resolução nº1402-000.452, desta Turma Ordinária, sessão de 17/08/2017 (fls. 21703/21725).

Como já relatado na ocasião, está-se diante de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/SP1, em sessão de 05 de agosto 2016 (fls. 21308/21326)<sup>1</sup>, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada perante aquela Turma Julgadora, não reconhecendo o direito creditório remanescente (R\$ 192.870.477,14) relativo ao Saldo Negativo de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ apurado no ano-calendário de 2011, valor que se compõe de:

- R\$ 182.360.535,26 referente a IR deduzido sobre receitas auferidas no exterior e não confirmado; e,
- R\$ 10.509.941,88 referente a retenções não confirmadas – valor remanescente de um total de R\$ 87.579.677,57 – confirmadas - R\$ 77.069.735,69.

Mencionados valores encontram-se descritos no DD de 06/04/2015 – nº de rastreamento: 099639485 (fls. 1804) e seus anexos (fls. 1805/1812):

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DESPACHO DECISÓRIO					
 DEINF SÃO PAULO		Nº de Rastreamento: 099639485					
		DATA DE EMISSÃO: 06/04/2015					
<b>1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO</b>							
CNPJ	NOME EMPRESARIAL						
90.400.888/0001-42	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.						
<b>2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP</b>							
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO				
35086.88864.200114.1.7.02-8840	Exercício 2012 - 01/01/2011 a 31/12/2011	Saldo Negativo de IRPJ	16327-901.103/2015-31				
<b>3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL</b>							
Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:							
PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP							
PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	182.360.535,26	87.579.677,57	209.187.767,92	0,00	0,00	756.105,96	479.884.086,71
CONFIRMADAS	0,00	77.069.735,69	209.187.767,92	0,00	0,00	756.105,96	287.013.609,57
Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 479.884.086,71 Valor na DIPJ: R\$ 479.884.086,71							
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 479.884.086,71							
IRPJ devido: R\$ 0,00							
Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.							
Valor do saldo negativo disponível: R\$ 287.013.609,57							
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.							
O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:							
HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 12134.11926.200114.1.7.02-3324							
NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:							
27601.78274.270614.1.3.02-2886 13918.37817.200614.1.3.02-1738 11166.81038.200114.1.3.02-9328							
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2015.							
PRINCIPAL	MULTA	JUROS					
231.575.424,06	46.315.084,78	23.989.961,98					

<sup>1</sup>A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Irresignada, a interessada acostou manifestação de inconformidade (fls. 2/60) na qual aduziu a correção do seu procedimento e o direito ao aproveitamento dos valores em discussão.

Apreciando a MI, a DRJ pontuou (fls. 21312/21326):

#### **“DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO**

*Os JSCP encontram previsão no art.668 do RIR/99 (art.9º da Lei nº 9.249/95), o qual dispõe:*

(...)

*O IRRF, no presente caso, é considerado antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração. Em consequência, a contribuinte deve deduzir o imposto retido do imposto de renda devido com base no lucro real do período-base. Só o saldo negativo de imposto a pagar que porventura decorra desse confronto na declaração constitui crédito passível de restituição ou compensação.*

*Todo o saldo de imposto retido pode ser levado ao confronto, no campo próprio da declaração. Se, em vez disso, não for baixado todo o saldo disponível ao final do período de apuração, a contribuinte pode deduzir o remanescente em qualquer período subsequente, desde que antes de decorrido o prazo decadencial (ADN CST n.º 88, de 20 de outubro de 1986).*

*O exercício da livre escolha de como aproveitar o saldo disponível de IRRF é manifestado na declaração. A dedução assim efetuada não constitui erro, mas exercício de uma faculdade. Portanto, as retenções sofridas no ano-calendário de 2004, poderiam ser utilizadas para a dedução do IR devido durante o período cujo resultado final seria conhecido quando da elaboração da declaração de rendimentos o que se daria no final do referido exercício.*

*Outra possibilidade de aproveitamento da retenção de JSCP, no caso de beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas, de acordo com a Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 6º. Ademais, ao montante de juros e outros encargos pagos ou creditados pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, calculados sobre os juros remuneratórios do capital próprio e sobre os lucros e dividendos por ela distribuídos, aplicam-se as normas referentes aos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, inclusive quanto ao informe de rendimentos a ser fornecido pela pessoa jurídica.*

*A Lei nº 9.430/96 faculta, às empresas tributadas pelo regime do lucro real, a deduzir do valor devido do imposto o montante recolhido a título de imposto de renda na fonte (art.2º, parágrafo 4º, inciso III) e utilizá-los para restituição ou compensação, caso se apure saldo negativo:*

(...)

*Inobstante tal fato, os valores relativos ao IRRF que integraram a base de cálculo do IRPJ podem ser usados como dedução do imposto a pagar e, dessa forma, provocar a redução do imposto a pagar e ou até mesmo o saldo negativo, situação em que os valores pagos somados aos valores retidos são superiores aos apurados no período.*

*Nesse aspecto cumpre asseverar que é dever da contribuinte comprovar a existência do IRRF dedutível em sua contabilidade, devendo, inclusive, toda a escrituração determinados na legislação tributária.*

*Nesse sentido, deve a requerente apresentar um demonstrativo da composição das receitas oferecidas à tributação respaldada na escrituração fiscal, a qual comprove a veracidade de suas alegações. Sem a prova, por meio de documentação hábil e idônea, da tributação dos rendimentos na declaração de rendimentos, incabível o reconhecimento da parcela de IRRF para a dedução do IR a pagar.*

*A prova das retenções deve ser feita por meio da apresentação de comprovante de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras dos rendimentos, segundo determina o § 2º do art. 979 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994, assim dispõe:*

(...)

*Ademais, os ganhos de capital, rendimentos em aplicações financeiras e outros deverão ser adicionados para apuração do imposto de renda, conforme determinam os arts.521 e 526 do RIR/99 a seguir transcrito:*

(...)

*A autoridade fiscal reconheceu à pleiteante o IRRF dedutível correspondente ao exato montante oferecido à tributação, cabendo à reclamante comprovar a diferença a acredita fazer jus.*

*Na DIPJ, Ficha 06B linha 37, a contribuinte declarou a título de Receita de JCP o valor de R\$ 889.046.560,95 e nas Declarações de Compensação foi declarado o valor total de R\$ 959.112.838,26. Verificou-se, no entanto, que a contribuinte utilizou algumas das retenções de IR feitas pelas Pessoas Jurídicas: Santander Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários, CNPJ 51.014.223/0001-49, CRV Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A, CNPJ n.º 55.942.312/0001-06 e Santander Brasil Adm. de Consórcio LTDA, CNPJ n.º 62.318.407/0001-9, em duplicidade, ou seja, indicou o IRRF tanto nas DCOMP autônomas de JCP transmitidas no decorrer do ano-calendário de 2011, como também na DCOMP que tem como origem de crédito o Saldo Negativo de IRPJ apurado no fim do ano-calendário.*

(...)

*Dessa forma, a autoridade fiscal concluiu que receita de JCP declarada nas três DCOMP está aumentada na ordem de R\$ 7.202.678,00, relativo ao IRRF utilizado em duplicidade. O valor da Receita passaria a ser de R\$ 951.910.160,26 sobre o qual poderia ser declarado o IRRF no valor de R\$*

142.786.524,039. A Fiscalização ainda ressalta que conforme já decidido nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720.469/2014-20, a contribuinte só declarou na DIPJ o valor de R\$ 889.046.560,95 a título de Receita de Juros sobre o Capital Próprio, o que limita o crédito a ser utilizado como antecipação do IR devido ao valor de R\$ 133.356.984,14 (15%), conforme previsão contida no art. 2º, § 4º, III da Lei nº 9.430/96.

Sobre esta questão é importante esclarecer que a contribuinte deve obrigatoriamente declarar a Receita de Juros sobre o Capital Próprio na linha 37 da Ficha 06B, exclusivamente destinada a representar essa conta contábil. Esse dever decorre da legislação que regula o pagamento e recebimento de juros sobre o capital próprio e tem como objetivo promover a sua correta auditoria.

Como já foi concedido o crédito ao contribuinte no valor de R\$ 84.017.625,27 (soma do crédito declarado nas DCOMP de JCP no valor de R\$ 14.572.650,00 e de R\$ 69.444.975,27), reconheceu-se apenas o valor de R\$ 49.339.358,87 como crédito líquido e certo passível de utilização como antecipação na apuração do Imposto de Renda. Os valores correspondentes a utilização em duplicidade, constantes da tabela nº 6 foram glosados pela autoridade fiscal na apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2011.

Segundo a contribuinte, o valor remanescente de R\$ 10.103.410,36 (doc.50 – fl.1.529) foi informado na linha 53 da Ficha 06 B da DIPJ/2012 (outras receitas operacionais). Na DIPJ de fl.1.207, a linha 53 da referida ficha da DIPJ informa o montante total de R\$ 43.069.019.417,99, ou seja, um valor diferente do alegado pela contribuinte. A fl.1.529 faz referência apenas ao valor parcial de R\$ 10.103.410,36, ou seja, não é possível averiguar se o citado valor está incluído no total informado na linha 53 da ficha 06 B, razão pela qual não há como deferir o crédito, por falta de comprovação.

Quanto à PER/DCOMP nº 25803.64054.051011.1.3.06-3852 (doc.49), que segundo a contribuinte, apesar de ter sido informado o crédito de R\$ 69.444.975,27, a soma dos débitos compensados na declaração é de apenas R\$ 59.996.433,17, isto é, inferior ao montante informado não justifica o deferimento do direito creditório, pois o valor está atrelado ao PER/DCOMP e qualquer erro na declaração deveria ter sido retificada bem como comprovado o erro mediante a apresentação de documentação comprobatória, o que não ocorreu no presente caso.

O fato de o crédito remanescente não utilizado no PER/DCOMP nº 25803.64054.051011.1.3.06-3852 (doc.49) ter sido informado posteriormente no PER/DCOMP nº 35086.88864.200114.1.7.02-8840, conforme afirma a impugnante, não supre o suposto erro cometido anteriormente, pois referido procedimento não poderia ser utilizado para sanar a duplicidade de utilização do IRRF sobre JSCP de R\$ 1.628.501,63.

As Per/Dcomp constituem-se de instrumento de confissão de dívidas, e, por essa razão, os créditos bem como os débitos informados são tidos como corretos até prova em contrário. Caso as mesmas não sejam retificadas no momento oportuno mediante a comprovação por documentação hábil e idônea, os fatos declarados são considerados verdadeiros.

*Pelas razões expostas, as contestações da contribuinte a respeito dos JSCP não são procedentes.*

### **DOS LUCROS NO EXTERIOR**

*Quanto ao IRRF decorrente de operações com o exterior no valor R\$ 182.360.535,26 indicado como antecipação do imposto de renda devido na DIPJ e não confirmado pelos sistemas da RFB, alega a contribuinte que se refere à retenções incidentes nas operações de pagamento de juros à sua filial nas Ilhas Cayman, por clientes no Brasil, no valor de R\$ 28.253.814,58 e pelo próprio Banco Santander S.A, no valor de R\$ 154.106.720,68 (compensação respaldado no permissivo legal contido no artigo 9º da MP 2.158-35/2001).*

*A Fiscalização concluiu que do montante de R\$ 182.360.535,26 apenas o valor de R\$ 50.625.134,12 refere-se à retenção do IR decorrente de operações de pagamento de juros feita pelo Banco Santander à sua filial nas Ilhas Cayman. O valor de R\$ 73.965.386,41 decorre do pagamento de juros feito pelo Banco Santander Brasil a Diversas Pessoas Jurídicas domiciliadas no exterior. E para o valor de R\$ 29.516.200,15 não foram apresentados quaisquer documentos relacionados às operações. Quanto ao IRRF no montante de R\$ 28.253.814,58 decorre de operações realizadas entre diversas Pessoas Jurídicas domiciliadas no Brasil e o Banco Santander Ilhas Cayman.*

*(...)*

*A incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de juros e comissões, inclusive em razão de compra de bens a prazo, tem sua previsão nos artigos 685, 702 e 703 do regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.*

*Segundo a Fiscalização: “Em princípio, o regime de tributação das remessas de juros e comissões, nos termos do art. 685, II, “b” do RIR/99, seria exclusivo na fonte, como ocorre nas demais remessas de juros a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior. No entanto, o art. 9º da Medida Provisória nº 1.807-2, de 25/03/1999, base legal do § 8º do art. 395 do RIR/1999 permitiu a compensação do imposto retido com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, desde que os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, sejam computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil. Essa compensação só pode ser feita até o limite do imposto de renda incidente no Brasil.”*

*De fato, a legislação citada permite que o IRRF, caso haja a comprovação da tributação das receitas de lucros auferidos no exterior, pode ser utilizado como dedução até o limite do imposto de renda incidente no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços.*

*A contribuinte utilizou como antecipação do devido na DIPJ não só o Imposto de Renda Retido na Fonte decorrente das operações de remessa de juros feita por ele próprio à sua filial no exterior, como também o IRRF*

*incidente sobre a remessa de juros feita por ele (Banco Santander S.A) para outras pessoas jurídicas não ligadas, e ainda, o IRRF decorrente do pagamento de juros feito por diversas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil à sua filial, nas ilhas Cayman.*

*A autoridade fiscal faz importante observação quanto à interpretação da legislação levada a termo pela interessada, motivadora do procedimento adotado, o qual não condiz com o espírito da legislação a que fez referência - o art. 395, § 8º do RIR. A dedução do IRRF de lucros sobre o exterior é de caráter excepcional, e o intento da legislação é não tributar duas vezes o mesmo fato gerador, qual seja, o lucro (O IRRF incide sobre receita que compõe o resultado da filial).*

*Conforme entendimento da autoridade fiscal, o qual é endossado no presente voto, o lucro decorrente da citada operação é oferecido à tributação no ajuste anual da matriz. Se essa última condição ocorrer é permitido à contribuinte, utilizar o IRRF como antecipação pela matriz, e por isso permitiu, extraordinariamente, que a contribuinte pudesse utilizar o imposto de renda retido na fonte incidente sobre os juros por ele pago à sua filial no exterior (beneficiária). As demais operações, como por exemplo: o pagamento de juros feito pelo Banco Santander S.A a Pessoas Jurídicas com as quais não mantém ligação (filial, sucursal, coligada, controlada), ou operações de mútuo realizados entre clientes domiciliados no Brasil e sua filial nas Ilhas Cayman, subsumem-se ao regime geral de tributação: o de exclusividade na fonte.*

*A autoridade fiscal entendeu que, em tese, poderia utilizar como antecipação do devido a título de IRRF incidente sobre operações de mútuo o valor de R\$ 50.625.134,12. No entanto, há de serem obedecidos outros requisitos estabelecidos pela legislação como condições suficientes ao reconhecimento do direito creditório. Observou-se que no ano-calendário de 2011, a filial do Banco Santander domiciliada nas Ilhas Cayman apurou um lucro líquido no valor de R\$ 1.520.501.932,77. O lucro foi, totalmente, disponibilizado na apuração do Imposto de Renda da matriz brasileira no ajuste anual, conforme pode ser observado em sua declaração de rendimentos. Ao apurar o Lucro Real, o resultado foi o de Prejuízo Fiscal (R\$ 701.553.604,54), não restando assim Imposto Devido. A legislação tributária, impede a utilização do IRRF decorrentes de operações com o exterior, como antecipação do devido na DIPJ, quando a pessoa jurídica apurar prejuízo fiscal. Estabelece que o valor do crédito de IR poderá ser controlado na Parte “B” do Lalur, para utilização em exercícios seguintes, no qual se apure lucro (art.14 da IN SRF nº 213/2002).*

*(...)*

*Assim, muito embora se reconheça a existência do crédito no valor de R\$ 50.625.134,12 favorável à contribuinte, não é possível sua utilização como antecipação do devido no ajuste anual do ano-calendário de 2011, devendo o mesmo ser controlado em livros fiscais para futura utilização.*

*A contribuinte anexa aos autos os contratos de câmbio (fls.535/1.200) referente ao valor de R\$ 29.516.200,15, o qual foi glosado pela autoridade fiscal (docs.09/44). Nos contratos de câmbio apresentados o que se*

*observa é que o recebedor no exterior é um banco estrangeiro como, por exemplo, o documento de fl.537, o qual consta o Banco Mizuho Corporate Bank Ltd. Referidas operações, portanto ocorreram entre o Banco Santander Brasil S.A com Diversas Pessoas Jurídicas localizadas no exterior não domiciliadas em países com tributação diferenciada. Não há provas de que os valores recebidos pelos bancos estrangeiros retornaram a sua filial em Cayman e que estes valores foram devidamente tributados no Brasil. Os contratos de câmbio em que consta o recebedor o Banco Santander Brasil S/A não há comprovação da origem das operações mediante apresentação de documentação hábil e idônea.*

*Os documentos apresentados pela contribuinte de fls.653/684, 738/751, 765/778, 792/807, 821/835, 849/862, 876/892, 906/921, 935/950, 976/993, 1.006/1.023, 1.036/1.053, 1.066/1.084, 1.100/1.107, 1.126/1.133, 1.148/1.155, 1.174/1.181, 1.186/1.187 não se prestam para fins de qualquer espécie de comprovação, pois estão redigidos em língua estrangeira. Para a validade de qualquer documento estrangeiro no Brasil é necessário a tradução juramentada bem como seu registro no Registro de Títulos e Documentos em conformidade com a Lei nº 6.015/73 (Lei de Registros Públicos).*

*A contribuinte alega que o montante de R\$ 73.965.386,41, glosadas pela autoridade fiscal em razão de as remessas terem sido efetuadas com pessoas jurídicas domiciliadas em países de tributação não favorecida, merece reparos, pois elas não são suas efetivas beneficiárias, mas meras agentes de pagamento detentoras dos valores em caráter fiduciário (os recursos são transferidos ao Santander-Cayman, o real beneficiário dos rendimentos). Ressaltou que a requerente e a filial domiciliada no exterior são a mesma pessoa jurídica (matriz e filial), ou seja, os numerários repassados entre elas são apenas fluxos internos de riqueza.*

*O valor de R\$ 73.965.386,41, conforme já dito, decorre do pagamento de juros feito pelo Banco Santander Brasil a Diversas Pessoas Jurídicas domiciliadas no exterior. A questão de ser o destinatário das remessas serem meras agentes de pagamento não altera a natureza da operação de negociação com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior sem vínculo.*

*Com a introdução da tributação em bases universais para as pessoas jurídicas (art.25 da Lei nº 9.249/95), a impugnante tem direito ao aproveitamento do IRRF para a composição do saldo negativo de IRPJ, pois os lucros auferidos no exterior foram adicionados ao lucro líquido para a determinação do lucro real.*

*Como previsto no RIR/99 (art.395, § 8º), não cabe o argumento da contribuinte de que o imposto de renda pago no exterior (possui natureza antecipatória) poderia ser deduzido na DIPJ para a apuração de saldo negativo não sendo impeditivo a apuração de prejuízo fiscal para seu aproveitamento integral, conforme já exposto.*

*Não procede o entendimento da contribuinte a respeito do IRRF exigido sobre a remessa dos juros por clientes não se subsumir ao regime de tributação exclusiva na fonte, pois a legislação de regência, conforme já explicitado anteriormente, dá este tratamento ao IR.*

*A contribuinte defende a inaplicabilidade do art.14 da IN RFB nº 213/2002 no presente caso, pois os créditos de IRRF fogem à regra da compensação do imposto de renda pago no exterior. Ademais, como inexistente prejuízo ao Fisco, as compensações efetuadas pela requerente com o crédito de IRRF devem ser admitidas. Referido argumento não merece prosperar, pois o dispositivo legal, ora citado, dispõe exatamente do IRRF sobre rendimentos do exterior.*

*Conclui-se que deve ser mantida a decisão administrativa nos moldes propostos pela autoridade fiscal.*

### **COBRANÇA DE ESTIMATIVAS**

*Quanto à questão da cobrança das estimativas, pode a Fiscalização, após o encerramento do ano-calendário exigir estimativas eventualmente não recolhidas durante o ano -calendário, por expressa previsão legal. A falta de recolhimento do imposto sobre a renda devido por estimativa, inclusive, sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada independentemente do ano-calendário encerrado e da apuração de prejuízo fiscal.*

*A Instrução Normativa SRF de nº 93/97 que, perfeitamente aplicável aos fatos geradores ocorridos assim dispõe em seu artigo 16:*

(...)

*Vê-se, claramente, que são dois fatos geradores distintos (valores devidos **por estimativa** e não recolhidos e imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro **caso não recolhido**) pode ocorrer que durante o ano-calendário, a contribuinte não recolha ou recolha a menor os tributos devidos por estimativa, o que enseja a aplicação **de multa sobre os valores não recolhidos** conforme artigo 15 da mesma IN SRF 93/97 cuja dicção é a seguinte:*

(...)

*Os dispositivos transcritos não deixam dúvidas de que a falta de pagamento do imposto **por estimativa** enseja a incidência da multa de ofício sobre os valores devidos também por estimativa e não recolhidos”.*

Na continuidade, afastou as arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade, disse que a jurisprudência acostada não vincula o julgador administrativo e a respeito da juntada de documentos extemporâneos registrou a necessária obediência ao artigo 16, do PAF.

Para concluir (fls. 21326):

*“Diante dos fatos acima expostos, VOTO no sentido de JULGAR IMPROCEDENTE a MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE bem como NÃO HOMOLOGAR AS COMPENSAÇÕES correlatas ao crédito remanescente de IRPJ ora não reconhecido”.*

O Acórdão recorrido está assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2011****COMPENSAÇÃO EM DCOMP.**

*Não comprovada a existência de direito creditório veda-se ao contribuinte efetuar as compensações em DCOMP.*

**LUCRO NO EXTERIOR.**

*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.*

**SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO APURADO NA DECLARAÇÃO.**

*Constitui crédito a compensar ou restituir o saldo negativo de contribuição social apurado em declaração de rendimentos, desde que ainda não tenha sido compensado ou restituído.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Mais uma vez insatisfeita com o desfecho do pleito, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 21367/21434) no qual rebate ponto a ponto a decisão recorrida, reforça sua posição e pontua especificamente:

**1. Cerceamento de Defesa:**

Em preliminar, suscita nulidade por “cerceamento de defesa”, aduzindo que a decisão recorrida não teria apreciado suas alegações, limitando-se a reproduzir os fundamentos contidos no Despacho Decisório, não tendo se atentado para as “peculiaridades fáticas do caso”.

**2. Tradução Juramentada:**

Sobre o tema, alega sua desnecessidade conforme vem sendo reiteradamente decidido pelo CARF (acosta jurisprudência) e complementa que, ainda assim, nesta fase recursal, traz os documentos com a devida tradução.

**3. Mérito – Crédito de IRRF sobre juros remetidos à filial em Cayman**

Faz longa dissertação buscando comprovar a regularidade de seu procedimento, elabora quadros e fluxogramas demonstrativos, refuta o DD e a decisão recorrida e conclui (RV – fls. 21392), ser a “efetiva beneficiária dos rendimentos”.

#### 4. Aproveitamento do IRRF em caso de prejuízos fiscais

Sustenta que o artigo 395, § 8º do RIR/1999 (art. 9º da MP 2158-35/01) lhe socorre e que, desse modo, resta evidente a improcedência do argumento construído no v. acórdão da DRJ/SP1, de que o Recorrente não faria jus ao crédito em razão da apuração de prejuízo fiscal no período, vez que todas as condições para o direito ao crédito do art. 9º da MP nº 2.158-35/01, inclusive a observância do limite do art. 26 da Lei nº 9.249/95, foram atendidas.

#### 5. Da indevida tributação patrimonial – Matriz e Filial são a mesma PJ

Segue com o recurso voluntário (fls. 21405) e passa a tratar do tema em destaque, visando mostrar que eventuais transferências da matriz para a filial não modificam o patrimônio, pela unicidade que existe entre elas e que, assim, não se justificaria “*negar o creditamento do IR/Fonte sobre as remessas de recursos realizadas pela matriz à sua filial no exterior. Pois, nessa hipótese, o imposto retido e recolhido nada mais é do que mera antecipação do IRPJ devido ao final do ano-calendário*”, isto é, “*o IR/Fonte estará onerando um rendimento que, em verdade, permaneceu na mesma pessoa jurídica*”. (RV – fls. 21410).

Acerca das retenções relativas a pagamentos feitos por “outras” pessoas jurídicas (sem relação de dependência ou vinculação com o recorrente), assenta não haver vedação a que tais valores sejam igualmente compensados com o IR apurado no Brasil, sendo indevido o tratamento dado pelo DD e pela decisão combatida de que se estaria diante de tributação exclusiva de fonte (RV – fls. 21413 e 21416)

Prossegue refutando a aplicação do artigo 14, da IN nº 213/2002 e expõe que não houve prejuízo ao Fisco com o tratamento que deu à matéria

#### 6. Do IR/Fonte sobre as receitas de juros sobre o capital próprio

Reclama ter direito ao aproveitamento do IR/Fonte calculado sobre os JCP recebidos já que, embora tenha indicado o valor de R\$ 889.046.560,95 na linha 37, da Ficha 06B, da DIPJ (que prevê a informação das receitas de juros sobre o capital próprio), inseriu a outra parcela de tais receitas (R\$ 10.103.410,36) na linha 53, Ficha 06B, o que levaria à tributação no importe total de R\$ 899.149.971,31, regularizando, assim, a pendência apontada no DD.

Combate ainda incisivamente a decisão recorrida neste tópico quando esta afirma que o recorrente “*deveria ter informado toda a receita de JCP na Linha 37, da Ficha 06B, da DIPJ*”, que, “*simples equívoco no preenchimento de uma obrigação acessória não tolhe o direito ao crédito*”, e ser “*irrelevante que a receita não tenha sido informada na linha própria*”. Assenta ainda que, “*comprovado seu oferecimento à tributação, o direito creditório é irrefutável*” (RV – fls. 21424)

#### 7. Do não aproveitamento em duplicidade de créditos de IR/Fonte

Refuta a decisão recorrida e o Despacho Decisório quando apontam possível aproveitamento em duplicidade de crédito no montante de R\$ 1.628.501,63 (RV – fls. 21428).

#### 8. Das estimativas exigidas no final do período

Assenta ser “vedado ao Fisco a exigência de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário”, que, encerrado o período, “o controle do crédito tributário passa a focar-se apenas sobre o que deixou de ser pago do tributo efetivamente devido, não podendo mais ser exigidas as estimativas mensais”, e que, “por não serem tributos as estimativas, não podem ser cobradas”. (RV – fls. 21430 e 21432).

Finaliza requerendo o provimento do recurso, com a reforma da decisão de 1º Piso e, alternativamente, seja reconhecida a nulidade do Acórdão recorrido, por cerceamento de defesa.

#### DA PETIÇÃO SUBSEQUENTE E DO LAUDO TÉCNICO APRESENTADO

No seu recurso voluntário (fls. 21392) o recorrente já fazia menção a um “laudo técnico” (“tão logo referido laudo esteja concluído, o Recorrente o apresentará, razão pela qual protesta por sua posterior juntada”) que viria a acostar aos autos como meio de prova.

Pois bem, em 14/03/2017 o recorrente peticionou (fls. 21674/21685) fazendo uma breve síntese da lide e requereu a juntada de “Relatório de constatação relativo às remessas para pagamento de juros a pessoa ligada no exterior (ano-base de 2011), elaborado pela KPMG TaxAdvisors Ltda. (“Relatório” – Arq\_ nao\_pag)”, visando a “produção de provas adicionais relevantes ao julgamento do Recurso Voluntário”.

Tal “Relatório”, ou “laudo técnico” como nominado pelo recorrente em seu RV (fls. 21392), é composto de 1059 páginas, estando encartado no e-processo como “**arquivo não paginável**” (entre as fls. 21124 e 21125 e identificado às fls. 21702).

Os autos subiram ao CARF para apreciação pelo Colegiado na sessão de 17 de agosto de 2017, tendo este Relator entendido ser necessária sua conversão em diligência, na forma da Resolução nº 1402-000.452, (fls. 21703/21725), da qual se falará adiante no voto, para melhor elucidação de aspectos fáticos que restaram inconclusivos.

Em atendimento à determinação do CARF, a DIORT/DEINF/SP, realizou o procedimento determinado, inclusive com intimações e oitiva da interessada e pesquisas no banco de dados da RFB, finalizando o trabalho com o “**RELATÓRIO FISCAL DIORT/DEINF/SPO, de 02/09/2019**” (fls. 22763/22785).

Cientificada em 06/09/2019 (fls. 22788), a recorrente manifestou-se rebatendo, naquilo que lhe foi desfavorável, as conclusões expressas no referido relatório, conforme petição de 07/10/2019 (fls. 22791/22809).

Sobre estas manifestações das partes igualmente se falará adiante no voto.

É relatório do essencial, em apertada síntese.

**VOTO**

Conselheiro **Paulo Mateus Ciccone** - Relator

Já foi atestada antes a tempestividade do RV e os demais pressupostos para sua admissibilidade.

Antes de adentrar o mérito, afasto, de plano, a nulidade arguida de “cerceamento de defesa”. A uma porque a minuciosa e profunda peça recursal acostada, a petição subsequente juntada com o laudo extemporaneamente apresentado e os milhares de documentos anexados já mostram, *per si*, que não só o recorrente teve amplo acesso aos autos como pleno conhecimento da acusação, podendo exercer integralmente seu constitucional direito de defesa; a duas porque, mesmo a se aceitar o argumento do recorrente de que “a Decisão recorrida limitou-se a reproduzir os fundamentos contidos no Despacho Decisório”, não tendo se atentado “para as “peculiaridades fáticas do caso” (RV – fls. 21378) tal procedimento não inquina de nulidade o ato administrativo, desde que as razões de decidir se baseiem no rol de informações, argumentos e documentos presentes nos autos, mesmo porque, assim fosse, milhares de decisões padeceriam do mesmo efeito anulatório, posto ser absolutamente corriqueiro e habitual que Acórdãos e votos adotem e sustentem-se em outras decisões, outros acórdãos e outros pareceres e relatórios. Na verdade, o que importa é que o julgador tenha se debruçado sobre as provas e documentos – como certamente ocorreu no presente caso – e exare a sua decisão que pode ser – ou não – de sua lavra pessoal ou repetindo texto que tenha entendido cabível e inerente ao caso tratado; a três porque eventual equívoco na ementa do Acórdão *a quo*, que indevidamente fez referência a “contribuição social” e não a “imposto de renda” não é causa de vício ou nulidade, posto que – **por óbvio** - tratou-se de mero engano de digitação, sem qualquer interferência no teor da decisão.

Afastada a preliminar, cabe a análise do mérito.

Destaco que os autos estão voltando a julgamento após conclusão da diligência determinada pela Resolução nº 1402-000.452, sessão de 17/08/2017 (fls. 21703/21725), cujo teor abaixo reproduzo, para melhor entendimento e confronto com o Relatório Fiscal do condutor do procedimento e a contrafé da contribuinte:

Segundo “Relatório Fiscal” (fls. 21296/21305) que analisou manualmente o pedido e embasou o DD, a situação estampada foi a seguinte:

**“II – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE NO EXTERIOR**

4. Em resposta ao termo de intimação o contribuinte informou que o Imposto de Renda Retido na Fonte decorrente de operações com o exterior no valor R\$ 182.360.535,26 indicado como antecipação do imposto de renda devido na DIPJ e não confirmado pelos sistemas da RFB, refere-se a retenções incidentes nas operações de pagamento de juros à sua filial nas Ilhas Cayman, por clientes diversos domiciliados no Brasil, no valor de R\$ 28.253.814,58 e pelo próprio Banco

*Santander S.A, no valor de R\$ 154.106.720,68. Alega que realizou a compensação respaldado no permissivo legal contido no artigo 9º da MP 2.158-35/2001.*

**Tabela 2 - Dados do Contribuinte**

Operações	Período	Quantidade	Valor
Operações Banco Santander S.A	2011	36	154.106.720,68
Operações com Clientes	2011	1.985	28.253.814,58
Total		2.021	182.360.535,26

5. Para comprovar a regularidade da operação apresentou cópia dos DARF, Contratos de Câmbio e outros documentos fiscais e contábeis, todos acostados aos autos.

6. Analisando-se as informações do contribuinte, em especial, os contratos de câmbio e DARF, verificou-se que do montante de R\$ 182.360.535,26 apenas o valor de R\$ 50.625.134,12 refere-se à retenção do IR decorrente de operações de pagamento de juros feita pelo Banco Santander Brasil S.A a sua Filial domiciliada nas Ilhas Cayman. O valor de R\$ 73.965.386,41 decorre do pagamento de juros feito pelo Banco Santander Brasil a Diversas Pessoas Jurídicas domiciliadas no exterior. E para o valor de R\$ 29.516.200,15 não foram apresentados quaisquer documentos relacionados às operações. Quanto ao IRRF no montante de R\$ 28.253.814,58 decorre de operações realizadas entre diversas Pessoas Jurídicas domiciliadas no Brasil e o Banco Santander Ilhas Cayman.

Vejamos o quadro resumo:

**Tabela 3**

OPERAÇÕES REALIZADAS	VALOR
Operações Banco Santander Brasil S.A e Filial nas Ilhas Cayman	50.625.134,12
Operações Banco Santander Brasil S.A com Diversas Pessoas Jurídicas localizadas no exterior não domiciliadas em países com tributação diferenciada.	73.965.386,41
Não foram apresentados os contratos de câmbio relacionados as operações	29.516.200,15
Operações realizadas entre diversas pessoas jurídicas localizadas no Brasil e a Filial nas Ilhas Cayman	28.253.814,58
Total do Imposto de Renda Retido na Fonte	182.360.535,26

7. A incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de juros e comissões, inclusive em razão de compra de bens a prazo, tem sua previsão nos artigos 685, 702 e 703 do regulamento do Imposto de Renda – RIR/99. O Ato Declaratório Executivo Corat nº 9, de 16 de janeiro de 2002 esclarece que o Imposto de Renda devido quando da ocorrência de qualquer desses fatos geradores deve ser recolhido sob o código 0481.

8. Em princípio, o regime de tributação das remessas de juros e comissões, nos termos do art. 685, II, “b” do RIR/99, seria exclusivo na fonte, como ocorre nas demais remessas de juros a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior. No entanto, o art. 9º da Medida Provisória nº 1.807-2, de 25/03/1999,

*base legal do § 8º do art. 395 do RIR/1999 permitiu a compensação do imposto retido com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, desde que os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, sejam computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil. Essa compensação só pode ser feita até o limite do imposto de renda incidente no Brasil. Vejamos:*

*(...)*

*9. No caso sob análise o contribuinte utilizou como antecipação do devido na DIPJ não só o Imposto de Renda Retido na Fonte decorrente das operações de remessa de juros feita por ele próprio à sua filial no exterior, como também o IRRF incidente sobre a remessa de juros feita por ele (Banco Santander S.A) para outras pessoas jurídicas não ligadas, domiciliadas no exterior em países que tributam a renda, e ainda, o IRRF decorrente do pagamento de juros feito por diversas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil à sua filial, nas ilhas Cayman.*

*10. A interpretação da legislação levada a termo pelo interessado, motivadora do procedimento adotado, infelizmente, não condiz com o espírito da legislação a que fez referência - o art. 395, § 8º do RIR. O legislador ao criar essa regra, excepcional, pretendeu não tributar duas vezes o mesmo fato gerador, qual seja, o lucro (O IRRF incide sobre receita que compõe o resultado da filial - O lucro decorrente dessa operação é oferecido à tributação no ajuste anual da matriz . Se essa última condição ocorrer é permitido ao contribuinte, utilizar o IRRF incidente nas operações de mútuo realizadas entre Matriz e filial, como antecipação do devido), e por isso permitiu, extraordinariamente, que o contribuinte pudesse utilizar o imposto de renda retido na fonte incidente sobre os juros por ELE pago à sua filial no exterior (beneficiária) domiciliada em País com tributação favorecida. As demais operações, como por exemplo: o pagamento de juros feito pelo Banco Santander S.A a Pessoas Jurídicas com as quais não mantém ligação (filial, sucursal, coligada, controlada), ou ainda que mantenha essa ligação, mas que não esteja domiciliada em um país com tributação favorecida e, as operações de mútuo realizados entre clientes domiciliados no Brasil e sua filial nas Ilhas Cayman, subsumem-se ao regime geral de tributação: o de exclusividade na fonte, que também deve ser recolhido sob o código 0481.*

*11. Assim, o contribuinte, em tese, poderia utilizar como antecipação do devido a título de IRRF incidente sobre operações de mútuo o valor de R\$ R\$ 50.625.134,12 (IRRF incidente sobre o pagamento de juros feito pelo Banco Santander Brasil a sua filial nas Ilhas Cayman). No entanto, devem ainda ser analisadas outras regras estabelecidas pela legislação como condições suficientes ao reconhecimento do direito creditório.*

*12. No ano-calendário de 2011 a filial do Banco Santander domiciliada nas Ilhas Cayman apurou um lucro líquido no valor de R\$ 1.520.501.932,77. Esse lucro foi*

*totalmente, disponibilizado na apuração do Imposto de Renda da matriz brasileira no ajuste anual, conforme pode ser observado em sua declaração de rendimentos.*

*13. O Banco Santander Brasil S.A apurou no ajuste anual um de Prejuízo Fiscal no valor de R\$ 701.553.604,54, não restando assim Imposto Devido. A legislação tributária veda a utilização do IRRF decorrentes de operações com o exterior, como antecipação do devido na DIPJ, quando a pessoa jurídica apurar prejuízo. Estabelece que o valor do crédito de IR poderá ser controlado na Parte “B” do LALUR, para utilização em exercícios seguintes, no qual se apure lucro (art. 14 da IN SRF 213/2002).*

*14. Assim, muito embora se reconheça a existência do crédito no valor de R\$ 50.625.134,12 favorável ao contribuinte, deve-se negar sua utilização como antecipação do devido no ajuste anual do ano-calendário de 2011. Devendo o mesmo ser controlado em livros fiscais para futura utilização, nos termos do art. 14 da IN SRF 213/2002.*

#### **II – IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE SOBRE RECEITA DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – JCP**

*15. No ano-calendário de 2011 o contribuinte transmitiu por meio da internet as Declarações de Compensação abaixo relacionadas, visando a extinção, por compensação, de débitos próprios, com crédito oriundo do pagamento de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o recebimento de Juros sobre o Capital Próprio.*

**Tabela 4**

DCOMP	ORIGEM DO CRÉDITO	VALOR
1*) 34945.02792.050411.1.3.06-1075	JCP AC 2011	14.572.650,00
2*) 25803.64054.051011.1.3.06-3852	JCP AC 2011	69.444.975,27
3*) 37007.28666.200513.1.3.02-2314	SALDO NEGATIVO IRPJ	479.884.086,71

*16. Os valores de Imposto de Renda incidente sobre Receita de JCP indicados pelo contribuinte como passível de utilização nas Declarações de Compensação foram os seguintes:*

**Tabela 5**

DADOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE NA 1ª DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - JCP			
CNPJ	MÊS DA RETENÇÃO	RECEITA DE JCP	IRRF
07.707.650/0001-10	Março	13.840.000,00	2.076.000,00
10.866.788/0001-77	Março	41.510.000,00	6.226.500,00
10.977.742/0001-25	Março	2.218.000,00	331.700,00
51.014.223/0001-49	Março	3.654.000,00	548.100,00
62.318.407/0001-19	Março	1.253.000,00	187.950,00
87.376.109/0001-06	Março	34.676.000,00	5.201.400,00
TOTAL		97.151.000,00	14.572.650,00

**Tabela 6**

DADOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE NA 2ª DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - JCP			
CNPJ	MÊS DA RETENÇÃO	RECEITA DE JCP	IRRF
03.347.828/0001-09	JUNHO	1.510.000,00	226.000,00
10.866.788/0001-09	JUNHO	78.500.000,00	11.775.000,00
10.977.742/0001-25	JUNHO	1.772.000,00	265.800,00
47.193.149/0001-06	SETEMBRO	290.723.935,73	43.608.590,36
47.193.149/0001-06	JUNHO	55.787.566,06	8.368.134,91
51.014.223/0001-49	JUNHO	2.996.000,00	449.400,00
55.942.312/0001-06	JUNHO	3.420.000,00	513.000,00
62.318.407/0001-19	JUNHO	1.257.000,00	188.550,00
87.376.109/0001-06	JUNHO	27.000.000,00	4.050.000,00
TOTAL		462.966.501,79	69.444.975,27

**Tabela 7**

DADOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE NA 3ª DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - APURAÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ			
CNPJ	MÊS DA RETENÇÃO	RECEITA DE JCP	IRRF
03.347.828/0001-09	Dezembro	1.580.000,00	237.000,00
04.270.778/0001-71	Dezembro	3.700.000,00	555.000,00
07.707.650/0001-10	Dezembro	43.610.000,00	6.459.000,00
09.346.601/0001-25	Fevereiro e Março	530.490,32	79.573,54

10.866.788/0001-77	Setembro e Dezembro	104.200.000,00	15.642.000,00
10.977.742/0001-25	Setembro e Dezembro	3.970.000,00	595.500,00
43.211.325/0001-25	Janeiro a Dezembro	158.072,06	23.710,81
47.193.149/0001-06	Junho, Setembro, Dezembro	188.577.688,13	28.253.814,58
51.014.223/0001-49	Junho, Setembro e Dezembro	9.786.000,00	1.467.900,00
55.942.312/0001-06	Junho, Setembro e Dezembro	7.020.000,00	1.053.000,00
61.784.278/0001-91	Dezembro	6.403.410,37	960.511,55
62.318.407/0001-19	Março, Junho, Set e Dez	2.015.673,33	302.351,63
87.376.109/0001-06	Setembro	27.914.000,00	4.187.100,00
TOTAL		398.995.338,33	59.849.300,75

17. Segundo pesquisa efetuada na DIRF das pessoas jurídicas responsáveis pela retenção na fonte, o contribuinte recebeu a título de Receita de Juros sobre o Capital Próprio o valor de R\$ 1.026.163.554,01 sobre o qual incidiu o IRRF JCP código 5706 no valor de **R\$ 154.025.033,09** conforme abaixo (Tabela 5).

(...)

18. Na DIPJ, Ficha 06B linha 37, o contribuinte declarou a título de Receita de JCP o valor de R\$ 889.046.560,95 e nas Declarações de Compensação foi declarado o valor total de R\$ 959.112.838,26.

19. Verificou-se, no entanto, que o contribuinte utilizou algumas das retenções de IR feitas pelas Pessoas Jurídicas: Santander Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários, CNPJ 51.014.223/0001-49, CRV Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A, CNPJ nº 55.942.312/0001-06 e Santander Brasil Adm. de Consórcio LTDA, CNPJ nº 62.318.407/0001-9, em duplicidade, ou seja, indicou o IRRF tanto nas DCOMP autônomas de JCP transmitidas no decorrer do ano-calendário de 2011, como também na DCOMP que tem como origem de crédito o Saldo Negativo de IRPJ apurado no fim do ano-calendário.

**Tabela 6**

CNPJ	MES	RECEITA	IRRF	DCOMP	RECEITA em duplicidade	IRRF em duplicidade	DCOMP
51.014.223/0001-49	Mar	3654000,00	548.100,00	1º JCP	3654000,00	548.100,00	3º S.N
	Jun	2.996.000,00	449.400,00	2º JCP	2.996.000,00	449.400,00	3º S.N
55.942.312/0001-06	Jun	3.429.000,00	513.000,00	2º JCP	3.429.000,00	513.000,00	3º SN
62.318.407/0001	Jun	1.257.000,00	188.550,00	2º JCP	786.677,53	118001,63	3º SN
<b>TOTAL</b>					<b>7.202.678</b>	<b>1.080.401,60</b>	

20. Logo a Receita de JCP declarada nas três DCOMP está aumentada na ordem de R\$ 7.202.678,00, relativo ao IRRF utilizado em duplicidade. O valor da Receita passaria a ser de R\$ 951.910.160,26 sobre o qual poderia ser declarado o IRRF no valor de R\$ 142.786.524,039.

21. Ocorre que, conforme já deciso nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720.469/2014-20, o contribuinte só declarou na DIPJ o valor de R\$ 889.046.560,95 a título de Receita de Juros sobre o Capital Próprio, o que limita o crédito a ser utilizado como antecipação do IR devido ao valor de R\$ 133.356.984,14 (15%), conforme previsão contida no art. 2º, § 4º, III da Lei nº 9.430/96. É sempre importante esclarecer que o contribuinte deve obrigatoriamente declarar a Receita de Juros sobre o Capital Próprio na linha 37 da Ficha 06B, exclusivamente destinada a representar essa conta contábil. Esse dever ser imposto pelo Fisco decorre da legislação que regula o pagamento e recebimento de juros sobre o capital próprio e tem como objetivo promover a sua correta auditoria.

22. Assim, como já foi concedido o crédito ao contribuinte no valor de R\$ 84.017.625,27 (soma do crédito declarado nas DCOMP de JCP no valor de R\$ 14.572.650,00 e de R\$ 69.444.975,27), pode-se reconhecer apenas o valor de R\$ 49.339.358,87 como crédito líquido e certo passível de utilização como antecipação na apuração do Imposto de Renda.

23. Os valores correspondentes a utilização em duplicidade, constantes da tabela nº 6 serão glosados.

24. Lembramos que as Declarações de Compensações relativas a JCP foram analisadas nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720.469/2014-20, cuja cópia do Despacho Decisório segue nos autos do presente dossiê.

### **CONCLUSÃO/PROPOSTA**

25. Desta forma, conclui-se que o crédito decorrente de IRRF nas operações com exterior na ordem de R\$ 50.625.134,12 goza dos pressupostos de liquidez e certeza e poderá ser utilizado como antecipação do devido em anos-calendários posteriores a 2011, em que haja apuração de lucro real, conforme disciplina a legislação, devendo ser glosado da composição da apuração do Saldo Negativo AC 2011, que ora se analisa.

26. *Em relação ao IRRF decorrente da Receita de Juros sobre o Capital Próprio deve ser reconhecido como líquida e certa a parcela de R\$ 49.339.358,87, tendo em vista a limitação estabelecida pela Lei 9.430/96 à utilização proporcional do IR à receita correspondente oferecida à tributação”.*

Em síntese, pelo entendimento do Fisco, posição assumida pela decisão recorrida, ficou claro que:

1. em princípio, **valores retidos na fonte relativas a remessas para o exterior** a título de pagamentos de juros e comissões (código DARF 0481) **subsumem-se à tributação exclusiva** (artigo 685, II, “b” do RIR/99);

2. todavia, **excepcionalmente**, o legislador **permitiu sua utilização para compensar o imposto que seria devido sobre o lucro da matriz** (§ 8º do art. 395 do RIR/1999), desde que os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, sejam computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, **com a ressalva de que essa compensação só pode ser feita até o limite do imposto de renda incidente no Brasil;**

3. nesse contexto e ainda de acordo com o RF, **do valor de R\$ 182.360.535,26**, decorrente de operações com o exterior e indicado pelo recorrente como retenções na fonte, por isso, no seu entendimento, passíveis de comporem o saldo negativo, i) **R\$ 28.253.814,58 seria fruto de pagamentos feitos por clientes do Banco, sem ligação de dependência com este** (ou seja, “outras” pessoas jurídicas) à sua filial em Cayman, **por isso, sujeitos à retenção na fonte e não à composição do saldo negativo pleiteado;** ii) **R\$ 73.965.386,41 seria resultante de operações realizadas entre o Banco Santander e outras pessoas jurídicas localizadas no exterior, não domiciliadas em países com tributação diferenciada, por isso, igualmente, retenções exclusivas de fonte;** iii) **R\$ 29.516.200,15** estaria improvable pela **não apresentação de contratos de câmbio;** e, iv) **50.625.134,12**, devidamente comprovado, **referir-se-ia a operações entre matriz e filial em Cayman, por isso, a princípio, abrigadas pelo artigo 395, do RIR/1999;**

4. todavia, ainda de acordo com a manifestação fiscal, endossada pela decisão *a quo*, mesmo que “em tese”, tal valor pudesse ser utilizado como antecipação do devido a título de IRRF, fato é que no ano-calendário de 2011 a filial do Banco Santander domiciliada nas Ilhas Cayman apurou um lucro líquido no valor de R\$ 1.520.501.932,77 **que foi totalmente disponibilizado na apuração do Imposto de Renda da matriz brasileira no ajuste anual e, conforme pode ser observado em sua declaração de rendimentos, o resultado foi de Prejuízo Fiscal(R\$ 701.553.604,54), não restando assim imposto devido.** Ainda conforme expresso pela decisão recorrida (fls. 21319), *“a legislação tributária, impede a utilização do IRRF decorrentes de operações com o exterior, como antecipação do devido na DIPJ,*

*quando a pessoa jurídica apurar prejuízo fiscal”, estabelecendo que “o valor do crédito de IR poderá ser controlado na Parte “B” do Lalur”. Mesma posição do RF (fls. 21300): “assim,  **muito embora se reconheça a existência do crédito no valor de R\$ 50.625.134,12 favorável ao contribuinte, deve-se negar sua utilização como antecipação do devido no ajuste anual do ano-calendário de 2011. Devendo o mesmo ser controlado em livros fiscais para futura utilização, nos termos do art. 14 da IN SRF 213/2002”;***

5. relativamente ao **valor de R\$ 10.509.941,88**, o indeferimento deu-se em razão do entendimento fiscal de que o contribuinte teria informado na DIPJ – Linha 37 – Ficha 06B (que controla as receitas de JCP), o montante de R\$ 889.046.560,95 e nas Declarações de Compensação declarou-se o valor total de R\$ 959.112.838,26. Com isso, haveria uma diferença de R\$ 70.066.277,31 (receita apontada a maior). **Aplicando-se a alíquota de 15% sobre este valor, chega-se a R\$ 10.509.941,88**. Além disso, diz a decisão recorrida, apoiada no Relatório Fiscal que deu tratamento manual ao pedido de compensação, **haveria duplicidade no aproveitamento de valores retidos (R\$ 1.628.501,63)**;

A esta posição fiscal, contrapôs-se a recorrente asseverando que “*apesar de ter informado os créditos em dois momentos distintos, referidos créditos foram compensados uma única vez*” (RV – fls. 21428).

Mais ainda, sustenta ter direito ao aproveitamento do IR/Fonte calculado sobre os JCP recebidos, já que, embora tenha indicado o valor de R\$ 889.046.560,95 na linha 37, da Ficha 06B, da DIPJ, inseriu a outra parcela de tais receitas (R\$ 10.103.410,36) na linha 53, Ficha 06B, regularizando a pendência apontada no DD.

Pois bem, resumida a refrega e antes de quaisquer outras colocações, entendo devam ser aceitos nesta fase recursal, analisadas as peculiaridades de cada fato concreto, documentos, provas, pareceres e laudos apostos pelas partes demandantes, contribuinte, Fazenda Pública ou coobrigados, ainda que após o decurso do prazo previsto no artigo 16, do PAF<sup>2</sup>, mais não fosse, até pelo princípio da busca da verdade material,

---

<sup>22</sup>Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

escopo que deve ser sempre perseguido pelo julgador administrativo, posição que perfila com jurisprudência deste Colegiado:

*“Não obstante o disposto nos artigos 15 e 16 da norma que rege o Processo Administrativo Fiscal (Decreto no 70.235/72), a tendência moderna é a de mitigar os rigores das regras preclusivas contidas no PAF, e isso diante do princípio da efetividade do processo, que tem como norte um processo menos formalista, mais participativo e mais orientado a um escopo social, viés, aliás, retratado na Lei no 9.784/99”. (Ac. 3802-001.728 – sessão de 21 de março de 2013).*

Feitas estas observações preliminares, é inegável que os autos revestem-se de nuances as mais variadas envolvendo operações internacionais complexas e que exigem maior e amplo aprofundamento e análise, mais ainda em face do extenso e detalhado laudo elaborado pela KPMG e acostado em 14/03/2017 pelo recorrente (arquivo não paginável – 1059 páginas) após as fases anteriores deste procedimento, material obviamente de difícil ou quase impossível apreciação nesta fase recursal, inclusive pelas restrições impostas aos conselheiros do CARF para acesso ao banco de dados da RFB onde se poderiam cruzar informações ou cotejar elementos relevantes ao deslinde do que aqui se discute. Ademais, evidente ser impossível que este Relator ou qualquer conselheiro do CARF possa realizar diligências, circularizações ou intimar terceiros envolvidos ou citados nos autos, procedimento só cabível aos auditores da Receita Federal, nos termos dos artigos 927 e 928, do RIR/1999<sup>3</sup>.

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

<sup>3</sup>Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante ([Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º](#)).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal

Mas não é só isso.

Como exaustivamente se vê nos autos, o recorrente, além do “laudo” da KPMG juntou centenas ou milhares de documentos e informações que exigem cotejamento com os dados existentes internamente no Órgão Tributário ou sua confirmação perante terceiros, via circularização, procedimento que foge da alçada deste Colegiado.

Há mais, porém.

Segundo o Relatório Fiscal e a decisão recorrida, teria sido aproveitado pelo recorrente, em duplicidade, o montante de R\$ 1.628.501,63 (fato já relatado alhures – item 5, acima), fruto da seguinte composição elaborada pelo Fisco e reproduzida no Acórdão *a quo*:

*“Não obstante o disposto nos artigos 15 e 16 da norma que rege o Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/72), a tendência moderna é a de se mitigar os rigores das regras preclusivas contidas no PAF, e isso diante do princípio da efetividade do processo, que tem como norte um processo menos formalista, mais participativo e mais orientado a um escopo social, viés, aliás, retratado na Lei no 9.784/99”. (Ac. 3802-001.728 – sessão de 21 de março de 2013).*

Feitas estas observações preliminares, é inegável que os autos revestem-se de nuances as mais variadas envolvendo operações internacionais complexas e que exigem maior e amplo aprofundamento e análise, mais ainda em face do extenso e detalhado laudo elaborado pela KPMG e acostado em 14/03/2017 pelo recorrente (arquivo não paginável – 1059 páginas) após as fases anteriores deste procedimento, material obviamente de difícil ou quase impossível apreciação nesta fase recursal, inclusive pelas restrições impostas aos conselheiros do CARF para acesso ao banco de dados da RFB onde se poderiam cruzar informações ou cotejar elementos relevantes ao deslinde do que aqui se discute. Ademais, evidente ser impossível que este Relator ou qualquer conselheiro do CARF possa realizar diligências, circularizações ou intimar terceiros envolvidos ou citados nos autos, procedimento só cabível aos auditores da Receita Federal, nos termos dos artigos 927 e 928, do RIR/1999<sup>4</sup>.

---

(Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

<sup>4</sup>Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante ([Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º](#)).

Mas não é só isso.

Como exhaustivamente se vê nos autos, o recorrente, além do “laudo” da KPMG juntou centenas ou milhares de documentos e informações que exigem cotejamento com os dados existentes internamente no Órgão Tributário ou sua confirmação perante terceiros, via circularização, procedimento que foge da alçada deste Colegiado.

Há mais, porém.

Segundo o Relatório Fiscal e a decisão recorrida, teria sido aproveitado pelo recorrente, em duplicidade, o montante de R\$ 1.628.501,63 (fato já relatado alhures – item 5, acima), fruto da seguinte composição elaborada pelo Fisco e reproduzida no Acórdão *a quo*:

Segundo o Relatório Fiscal e a decisão recorrida, teria sido aproveitado pelo recorrente, em duplicidade, o montante de R\$ 1.628.501,63 (fato já relatado alhures – item 5, acima), fruto da seguinte composição elaborada pelo Fisco e reproduzida no Acórdão *a quo*:

➤ Tabela 6 – RF (fls. 21304) - Acórdão DRJ (fls. 21315):

**Tabela 6**

CNPJ	MES	RECEITA	IRRF	DCOMP	RECEITA em duplicidade	IRRF em duplicidade	DCOMP
51.014.223/0001-49	Mar	3654000,00	548.100,00	1ª JCP	3654000,00	548.100,00	3ª S.N
	Jun	2.996.000,00	449.400,00	2ª JCP	2.996.000,00	449.400,00	3ª S.N
55.942.312/0001-06	Jun	3.429.000,00	513.000,00	2ª JCP	3.429.000,00	513.000,00	3ª SN
62.318.407/0001	Jun	1.257.000,00	188.550,00	2ª JCP	786.677,53	118001,63	3ª SN
<b>TOTAL</b>					<b>7.202.678</b>	<b>1.080.401,60</b>	

Em suas argumentações, o autor do Relatório Fiscal aduziu (com negritos acrescentados por este Relator) que “na DIPJ, Ficha 06B linha 37, o contribuinte declarou a título de Receita de JCP o valor de R\$ 889.046.560,95 e nas Declarações de Compensação foi declarado o valor total de R\$ 959.112.838,26. Verificou-se, no entanto, que o contribuinte utilizou algumas das retenções de IR feitas pelas Pessoas Jurídicas: Santander Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários, CNPJ 51.014.223/0001-49, CRV Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A, CNPJ nº 55.942.312/0001-06 e Santander Brasil Adm. de Consórcio LTDA, CNPJ nº 62.318.407/0001-9, **em duplicidade**, ou seja, indicou o IRRF tanto nas DCOMP autônomas de JCP transmitidas no decorrer do ano-calendário de 2011, como também na DCOMP que tem como origem de crédito o Saldo Negativo de IRPJ apurado no fim do ano-calendário. Logo **a Receita de JCP declarada nas três DCOMP está aumentada na ordem de R\$ 7.202.678,00,**

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123](#), [Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º](#), e [Lei nº 5.172, de 1966, art. 197](#)).

*relativo ao IRRF utilizado em duplicidade. O valor da Receita passaria a ser de R\$ 951.910.160,26 sobre o qual poderia ser declarado o IRRF no valor de R\$ 142.786.524,039.”*

**Ocorre que a soma dos valores constantes na “Tabela 6”, penúltima coluna (IRRF em duplicidade), estampa R\$ 1.080.401,60 e não R\$ 1.628.501,63 (que seria, segundo o Fisco, o valor utilizado em duplicidade).**

Mais ainda, embora a coluna citada mostre o resultado de R\$ 1.080.401,60 e não R\$ 1.628.501,63, **se forem somados os quatro itens individualmente (R\$ 548.100,00 + R\$ 449.400,00 + R\$ 513.000,00 + R\$ 118.001,63) o resultado será R\$ 1.628.501,63! e não R\$ 1.080.401,60!!**

Ou seja, inconsistência nos números.

Na sequência, em razão deste engano na soma, o resultado da apuração da “receita” sobre a qual incidiu a retenção, igualmente se mostra prejudicado.

Veja-se a partir da solução do Fisco para chegar ao valor da receita, com utilização de “regra de três”:

1. Soma assumida pelo Fisco	R\$ 1.080.401,60
2. Alíquota dos JCP (15%)	
3. Receita (Base de Cálculo) – (Linha 1/15%*100)	<u>R\$ 7.202.678,00</u>

**Tomando-se o valor que o Fisco acusou de ter sido utilizado em duplicidade pelo recorrente – R\$ 1.628.501,63 (R\$ 548.100,00 + R\$ 449.400,00 + 513.000,00 + R\$ 118.001,63) e usando a mesma fórmula matemática, chega-se a outro resultado:**

R\$ 1.628.501,63/15%\*100 (=) R\$ 10.856.677,53

Ou seja, nova inconsistência: a) R\$ 7.202.678,00; b) R\$ 10.856.677,53.

Inconsistência que se repete quando se soma a coluna “receita em duplicidade” (que aponta exatamente o valor acima - R\$ 10.856.677,53), com uma diferença residual de R\$ 9.000,00(\*), e não o que consta na “Tabela 6”, de lavra do Fisco:

Confira-se:

	3.654.000,00	
	2.996.000,00	
	3.429.000,00	
	786.677,53	
	<b><u>10.865.677,53</u></b>	

**Tabela 6**

CNPJ	MES	RECEITA	IRRF	DCOMP	RECEITA em duplicidade	IRRF em duplicidade	DCOMP
51.014.223/0001-49	Mar	3654000,00	548.100,00	1ª JCP	3654000,00	548.100,00	3ª S.N
	Jun	2.996.000,00	449.400,00	2ª JCP	2.996.000,00	449.400,00	3ª S.N
55.942.312/0001-06	Jun	3.429.000,00	513.000,00	2ª JCP	3.429.000,00	513.000,00	3ª SN
62.318.407/0001	Jun	1.257.000,00	188.550,00	2ª JCP	786.677,53	118001,63	3ª SN
<b>TOTAL</b>					<b>7.202.678</b>	1.080.401,60	

(\*) a diferença de R\$ 9.000,00 refere-se a equívoco do Fisco na tomada do valor da fonte pagadora CRV Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A, CNPJ nº 55.942.312/0001-06 – Tabela 5 (fls. 21303), que registra receita de R\$ 3.420.000,00 e não R\$ 3.429.000,00 como presente na “Tabela 6”:

55.942.312/0001-06	Junho	3.420.000,00	513.000,00
--------------------	-------	--------------	------------

**Em suma, a se aceitar o que consta no Relatório Fiscal e na “Tabela 6”, o valor utilizado em duplicidade seria R\$ 1.080.401,60 ao invés de R\$ 1.628.501,63.**

Divergências e inconsistências que necessitam ser esclarecidas.

Neste cenário, por tudo o que consta nos autos, especificamente i) as alegações do recorrente suportadas por documentos encartados em anexo, ii) as inconsistências atrás relatadas, iii) os novos documentos e informações trazidas no recurso voluntário e, iv) o laudo da KPMG no qual se busca demonstrar detalhadamente a operação nominada de “**emissão de Notes/Bonds no exterior**”, encaminho meu voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência para que a Unidade de origem, no caso a DEINF/SP, providencie e esclareça:

I. se o recorrente extrapolou o limite para compensação do IRRF relativo a operações externas em face do prejuízo apurado no ano-calendário/2011, impedindo o aproveitamento no mesmo período do montante de **R\$ 50.625.134,12**, impondo seu controle no LALUR, parte “B”;

2. analise minuciosamente o laudo acostado pelo recorrente e compare os elementos ali inseridos com os dados presentes nos arquivos da RFB, buscando aferir as consistências ou inconsistências existentes e a arguição de que o valor de **R\$ 73.965.386,41** referir-se-iam a operações que tiveram como beneficiária a filial do contribuinte em Cayman, ainda que tais remessas tenham sido feitas através intermediários, como sustentado no Recurso voluntário (fls. 21392);

3. se os documentos apresentados pelo recorrente em sede de recurso voluntário dariam suporte ao montante de **R\$ 29.516.200,15** indeferido por “não apresentação de contratos de câmbio”, conforme Despacho Decisório;

4. caso entendido necessário, seja intimado o recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos complementares e adicionais julgado devidos;

5. igualmente se necessário e julgado pertinente, intime terceiros que possam, direta ou indiretamente, estarem relacionados com os fatos articulados nos autos, de modo a obter informações e esclarecimentos relevantes à solução da lide;

6. identifique e esclareça as inconsistências/incorreções presentes na “Tabela 6”, identificadas e descritas neste voto;

7. após estas providências, elabore relatório DETALHADO circunstanciando todas as informações possíveis e juntando documentos comprobatórios de forma a esclarecer qualquer alteração em relação ao que foi decidido no Despacho Decisório e ratificado pela decisão de 1ª Instância, ou seja, se foram aceitos alguns dos argumentos expendidos pelo recorrente no sentido de reconhecer direito creditório. Em caso positivo, discriminar individualizadamente tais valores e correlacioná-los com os documentos presentes nos autos;

8. do procedimento de diligência, inclusive do relatório referido no item “7” (anterior), cientificar o contribuinte, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que, querendo, venha a se manifestar exclusivamente sobre os fatos articulados e narrados na referida diligência, sendo desconsideradas manifestações de outra espécie.

Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência, com ou sem nova intervenção do contribuinte, o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção para prosseguimento de seu julgamento.

É como voto.

Brasília (DF), 17 de agosto de 2017.

Pois bem, baixados os autos à unidade de origem, a diligência foi conduzida pela DIORT/DEINF/SP, com as medidas entendidas cabíveis, inclusive intimações e oitiva da interessada e pesquisas no banco de dados da RFB, finalizando o trabalho com o extremamente detalhado e bem elaborado “**RELATÓRIO FISCAL DIORT/DEINF/SPO, de 02/09/2019**” (fls. 22763/22785) no qual, depois de ampla e profunda análise dos fatos e documentos que permeiam este processo, concluiu o procedimento, com a resposta aos quesitos formulados na Resolução nº 1402-000.452.

Para melhor fixação, reproduzem-se excertos do Relatório:

8. Iniciaremos nossa abordagem pelo item I - “ *Esclareça se o recorrente extrapolou o limite para compensação do IRRF relativo a operações externas em face do prejuízo apurado no ano-calendário/2011, impedindo o aproveitamento no mesmo período do montante de R\$ 50.625.134,12, impondo seu controle no LALUR, parte “B”;*

9. Segundo o que disciplina a Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, art. 14, O “imposto de renda pago no exterior” que pode ser objeto de aproveitamento pela controladora no Brasil tem três origens:

I – o efetivamente pago no exterior, nos termos da legislação do país onde está sediada a controlada, coligada, filial ou sucursal, por ocasião do encerramento do exercício fiscal ou da ocorrência de evento societário (cisão, incorporação, encerramento, etc);

II – o retido na fonte, no Brasil, por ocasião da remessa de rendimentos decorrentes de operações realizadas entre partes relacionadas (por exemplo, operação de mútuo ou aplicação financeira);

III – e o IR pago no exterior nos casos de contratação pela controladora, de serviços junto à controlada, coligada, filial ou sucursal, e em decorrência da retenção no Brasil de IR no momento do pagamento do serviço prestado.

10. Em qualquer dos casos, o Imposto de Renda pago no exterior somente será passível de aproveitamento pela controladora no Brasil se a controlada, coligada, filial ou sucursal que auferiu os rendimentos (lucro, mútuo, aplicação financeira ou prestação de serviço) apurar lucro no respectivo exercício. Na hipótese de a empresa no exterior apurar prejuízo, no exercício a que se refere o IR pago no exterior, não há que se falar em aproveitamento do IR no Brasil.

11. Uma vez apurado Lucro, a controlada, coligada, filial, sucursal deve disponibilizá-lo em favor da matriz sediada no Brasil no próprio exercício em que apurado e a partir daí, outras regras deverão ser observadas.

12. Segundo o que disciplina a IN SRF nº 213/2002, o Imposto de Renda pago no exterior a ser aproveitado no Brasil está limitado àquele que seria pago no Brasil sobre o respectivo lucro disponibilizado. Prevê assim, uma efetiva proporcionalidade a ser respeitada. A pessoa jurídica, deverá calcular o valor do Imposto no exterior, correspondente aos lucros de cada empresa ligada que houver sido disponibilizado, e do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior. O tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor do Imposto que seria pago no Brasil sobre os lucros disponibilizados, nem a diferença positiva entre os valores calculados sobre o Lucro Real, com e sem a inclusão dos referidos lucros.

13. Seguindo essa orientação, procedemos aos cálculos pertinentes e apuramos o seguinte:

(...)

17. Note-se que o lucro auferido no exterior e disponibilizado pela filial em favor da Matriz, no Brasil, não foi suficiente para alterar o resultado de negativo para positivo (lucro real), contudo reduziu o valor do prejuízo fiscal. Assim, quando se faz o cálculo seguindo a regra do art. 14, § 10 II – valor do Imposto e adicional devidos sobre o Lucro Real, com e sem a inclusão dos referidos lucros, conclui-se pela impossibilidade de compensação do Imposto de Renda pago no exterior com o apurado no Brasil, pela ausência de Base de Cálculo positiva.

18. Esse resultado da aplicação do cálculo a bases negativas do imposto (apuração do resultado antes e após a inclusão do lucro disponibilizado do exterior), leva-nos a concluir pela impossibilidade de compensação do IR pago no exterior, quando da apuração do valor do imposto devido no Brasil, ainda que o lucro correspondente tenha sido oferecido à tributação.

19. Prevendo a ocorrência de tais situações o legislador, de forma expressa, prescreveu no art. 14, §§15 e 16 da IN SRF 213/2002, “que o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferido 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. Para tanto, 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)”.

20. Muito embora se tenha utilizado na realização dos cálculos, o valor integral, do alegado Imposto de Renda pago no exterior pelo contribuinte (R\$ 182.360.535,26), a conclusão da análise deve ser aplicada ao crédito, já reconhecido pela autoridade administrativa no valor de R\$ 50.625.134,12, pois o fato de o contribuinte ter apurado, no ano-calendário de 2011, base de cálculo negativa do IRPJ, tanto antes da inclusão dos lucros auferidos por sua filial no exterior, quanto após a inclusão desses lucros, o impede de promover a compensação de qualquer valor.

21. Passaremos a análise do item 2: “*analise minuciosamente o laudo acostado pelo recorrente e compare os elementos ali inseridos com os dados presentes nos arquivos da RFB, buscando aferir as consistências ou inconsistências existentes e a arguição de que o valor de R\$ 73.965.386,41 referir-se-iam a operações que tiveram como beneficiária a filial do contribuinte em Cayman, ainda que tais remessas tenham sido feitas através intermediários, como sustentado no Recurso voluntário (fls. 21392).*”

(...)

23. Em análise preliminar dos documentos juntados pelo contribuinte em sede de Manifestação de Inconformidade e de Recurso Voluntário, em especial do Laudo técnico da lavra da Empresa KPMG assessores LTDA, verificou-se que, o conjunto probatório da alegada remessa de juros à filial Cayman havia sido feito por amostragem. Como em matéria de reconhecimento de direito creditório oponível pelo contribuinte, à fazenda pública federal, não se pode admitir a prova por amostragem, já que se trata de créditos revestidos dos atributos de liquidez e certeza, intimamos o contribuinte, por meio do Termo de Intimação DIORT/DEINF/SPO n° 01/2019, fls. 21727/21733, a apresentar os documentos necessários à conclusão da auditoria fiscal.

24. Alegando dificuldades na obtenção dos documentos solicitados pela fiscalização, o contribuinte, protocolou pedido de dilação de prazo (petição à fl. 21790), que lhe foi concedido, por meio do termo de Intimação n° 32 de 18/02/2019, fl. 21807.

25. Em 21 de março de 2019 o contribuinte apresentou petição, acompanhada de um novo Laudo da lavra da KPMG e de outros documentos, visando a comprovação do Direito Creditório (fls. 21820/22756).

28. Eis os principais pontos sobre os quais está assentado a análise da KPMG:

36. Ao final, afirma-se que os valores dos juros remetidos pelo Banco Santander Brasil S.A foram integralmente recebidos por sua filial localizada nas Ilhas Cayman.

37. As informações constantes dos Laudos apresentados pela empresa KPMG, demonstram que as operações envolvendo a emissão de Bonds/Notes e remessa de juros ao exterior pelo Banco Santander (Brasil) S.A a sua filial estabelecida nas ilhas Cayman, são operações complexas que envolvem diversos outros operadores do mercado financeiro internacional, conforme fluxo financeiro apresentado do item 34.

38. Da leitura dos contratos que deram origem aos pagamentos das remessas de juros, verificou-se que o Banco Santander Brasil S.A, em nome próprio, ou por meio de suas incorporadas Banco do Estado de São Paulo e Banco ABN AMRO REAL S.A é o responsável pela emissão dos títulos denominados Bonds/Notes que foram adquiridos pela sua Filial localizada nas Ilhas Cayman. Ainda, nos contrato, há o registro das

empresas, instituições financeiras (participantes da operação), que atuam como intermediários na transferência de valores no mercado financeiro internacional. Verificou-se também, que todas as operações objeto da presente auditoria foram registradas no Banco Central do Brasil (BACEN), no Sistema Sisbacen, no módulo dos Registros de Operações Financeiras – ROF, em que são registradas as informações da emissão, tais como: as partes, o valor total da operação, a moeda, o vencimento da dívida, o esquema do pagamento do valor principal e dos juros.

39. Nos contratos de câmbio, utilizados para o pagamento dos juros, figuram o emissor do título (Banco Santander Brasil S.A), o devedor, Banco Santander Cayman e os denominados agentes de pagamento (Fiscal Paying Agency) - agente que aceita pagamentos do emissor de um título e distribui os pagamentos aos titulares do título, como por exemplo: The Bank of New York Mellon, Mizuno Corporate Bank, etc. Há também, o registro do valor da base de cálculo e do Imposto de Renda incidente na operação.

40. O Banco Santander Brasil S.A para realizar pagamento dos juros das operações utilizou o sistema SWIFT, um meio de transferência de fundos a países estrangeiros. Nas telas do sistema acostadas aos autos (fls. 21702/21867 a 22451), foi possível identificar, por meio dos códigos fin 103, fin 202, fin 910 e fin 959, no campo *Identifier* na tela *Header*, que o beneficiário final dos juros pagos foi a filial estabelecida nas ilhas Cayman.

41. Nas telas do sistema interno de contabilidade, denominado Sigom, fls. 22383/22744, pôde-se verificar que as operações de recebimento de juros foram registradas nas seguintes contas:

45. Assim, deve-se reconhecer a liquidez e certeza do crédito tributário no valor de R\$ 73.965.386,41 (Setenta e três milhões, novecentos e sessenta e cinco mil, trezentos e oitenta e seis reais e quarenta e um centavos) oriundo da retenção na fonte das remessas de juros efetuadas pelo Banco Santander (Brasil) S.A, código de receita 0481, a sua filial estabelecida nas Ilhas Cayman.

46. O valor do crédito, ora reconhecido, não poderá ser compensado com o Imposto devido no ano-calendário de 2011 em virtude de o contribuinte não ter apurado lucro real positivo, conforme já explicitado quando se tratou do item 1 da Resolução do CARF (item 7 do presente relatório). Desta forma, proceder-se-á o seu registro na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), para ser compensado em anos-calendário subsequentes, nos termos do art. 14 § 15 e seguintes.

47. Tratar-se-á agora do item III da Resolução CARF - *“se os documentos apresentados pelo recorrente em sede de recurso voluntário dariam suporte ao montante de R\$ 29.516.200,15 indeferido por “não apresentação de contratos de câmbio”, conforme Despacho Decisório.”*.

48. A negativa do reconhecimento, pela autoridade fiscal, do direito creditório decorrente de operação decorrente de pagamento de juros a sua filial estabelecida nas Ilhas Cayman no montante de R\$ 29.516.200,15 (vinte e nove milhões, quinhentos e dezesseis mil, duzentos reais e quinze centavos) teve como justificativa a não juntada de documentos probantes da realização das operações.

53. Mesmo diante da falta de entendimento acerca da necessidade de se comprovar a existência do crédito objeto de discussão em sede de Recurso Voluntário, houvermos por bem analisar as informações constantes dos Laudos Técnicos apresentados pela empresa KPMG e os demais documentos juntados aos autos quando da apresentação do Recurso Voluntário. Assim, foi possível verificar que o Imposto de Renda Retido na Fonte no valor de R\$ 29.516.200,15 teve como origem o pagamento de juros a filial do Banco Santander (Brasil) S.A a sua filial estabelecida nas Ilhas Cayman. As operações que deram origem ao pagamento de juros são da

mesma natureza das abordadas nos Laudos Técnicos da lavra da empresa KPMG e seguem o mesmo padrão, conforme já se tratou no item 22 e seguintes, do presente relatório.

54. Os documentos apresentados na fase recursal mostraram-se suficientes a comprovar a relação obrigacional entre o Banco Santander, em nome próprio ou por sucessão e sua filial estabelecida nas Ilhas Cayman. Comprovam também o pagamento dos juros (contratos de câmbio), o recebimento dos juros pela Filial (Telas dos sistemas SWIFT e Sigom (registros contábeis) e o pagamento do Imposto de Renda no Brasil (DARF).

56. Assim, em face da análise de diversos documentos juntados aos autos, foi possível confirmar a existência do crédito tributário em discussão, razão pela qual deve-se reconhecer o montante de R\$ 29.516.200,15, como dotado dos atributos da liquidez e certeza.

60. Em cumprimento a decisão do CARF (conversão do Recurso Voluntário em Diligência) a fiscalização analisou os documentos apresentados pelo contribuinte na fase litigiosa (Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário) e concluiu pela certeza e liquidez do valor de R\$ 73.965.386,41 e R\$ 29.516.200,15. Esses valores somados ao já anteriormente reconhecido quando da emissão do Despacho Decisório (R\$ 50.625.134,12), perfazem o montante de R\$ 154.106.720,68 e são oriundos do pagamento de juros da matriz, em nome próprio ou de pessoas jurídicas sucedidas, à filial Cayman, relativos a contratos de Notes/Bondes. Vejamos a tabela abaixo que contém os dados das operações entre Matriz e filial.

61. Note-se que o valor de R\$ 28.253.814,58, foi denegado de pronto pela autoridade tributária (análise unicamente de direito) que entendeu que o imposto de Renda Retido na Fonte oriundo de operações entre pessoas jurídicas diversas estabelecidas no Brasil com a filial do Banco Santander (Brasil) S A em Cayman deu-se na modalidade de tributação exclusiva na fonte e portanto, não podia ser declarado pela Matriz brasileira como antecipação do Imposto no Ajuste Anual.

64. Referido documento, foi encaminhado, em anexo ao Termo de Intimação DEINF/DIORT nº 1/2019, ao contribuinte para que fizesse algumas complementações e, em sendo o caso, apresentasse documentos probantes da operação.

65. Em resposta à intimação (fls. 21.820/21.827), o contribuinte informa que não preencheu a aba Cayman & Clientes da planilha OP MATRIZ X CAYMAN, pois tal aba não diz respeito aos itens 2 e 3 da Resolução. Diz ainda, que informações sobre essas operações também não foram objeto dos demais itens da Resolução do CARF e as operações listadas nessa aba foram tratadas no item III.2.2 do Recurso Voluntário, que se referem a remessas praticadas entre clientes da Requerente domiciliadas no Brasil e sua filial em Cayman. Entende que o motivo de a Autoridade Fiscal não ter aceitado tais créditos – no valor de R\$ 28.253.814,58 – foi puramente jurídico: o artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não seria aplicável às operações realizadas entre terceiros e uma filial no exterior. Conclui que não há qualquer discussão de índole documental relativa às operações em questão.

66. Mesmo diante da negativa do contribuinte, consideramos ser de grande importância a convalidação da parcela relativa ao IRRF decorrente dos contratos entre clientes diversos e a filial Cayman. Assim, analisamos os diversos documentos juntados aos autos e elaboramos duas planilhas (fls. 22.760 – arquivo não paginável), a primeira denominada Cayman&Clientes, em que registramos todos os contratos de empréstimos ou financiamentos entre diversos clientes domiciliados no Brasil e a filial do Banco Santander em Cayman, e uma segunda planilha, denominada DARF-clientes, em que registramos os valores pagos a título de imposto de

renda. Como resultado apuramos a retenção do IR no montante de R\$ 18.964.135,64 (dezoito milhões, novecentos e sessenta e quatro mil, cento e trinta e cinco reais e sessenta e quatro centavos), correspondente a 1.186 operações (DARF). Esse valor é inferior ao declarado na presente DCOMP que foi na ordem de R\$ 28.253.814,58, correspondente a 1.985 operações (item 58).

67. Não há como afirmar, diante dos elementos analisados, a existência de liame jurídico entre os valores registrados na planilha “DARF-clientes” e as operações de crédito registradas na planilha “Cayman&clientes”, pois esse cruzamento só é possível quando estão presentes todos documentos de suporte da operação, tais como: contratos de câmbio, telas ROF do sistema Sisbacen, telas do sistema contábil (Sigom), Swift, etc. Também não se pode afirmar, que o valor relativo a receita de juros pagos pelos diversos clientes domiciliados no Brasil, foi escriturada na contabilidade do Banco Santander Cayman, e ainda, que essa receita compõe o seu resultado.

68. Desta forma, mesmo que não se tenha formulado quesito sobre a liquidez e certeza da presente parcela, é dever de ofício, informar que nos autos não há elementos probatórios suficientes que possam garantir ao contribuinte o direito a sua utilização, como antecipação do devido.

Para finalizar respondendo aos quesitos propostos na Resolução:

79. Com base no exposto, passa-se a responder aos quesitos do CARF:

*1. se o recorrente extrapolou o limite para compensação do IRRF relativo a operações externas em face do prejuízo apurado no ano-calendário/2011, impedindo o aproveitamento no mesmo período do montante de R\$ 50.625.134,12, impondo seu controle no LALUR, parte "B";*

**Resposta:** O contribuinte, em face de ter apurado prejuízo fiscal no ano-calendário de 2011, tanto antes da inclusão dos lucros auferidos por sua filial estabelecida nas ilhas Cayman, no montante de R\$ 1.520.501.932,77, quanto depois da inclusão dos mesmos lucros, por força do que estabelece a legislação em vigor no Brasil, não poderá utilizar o valor de R\$ 50.625.134,12, já reconhecido pela autoridade fiscal como crédito líquido e certo, como parcela dedutível na apuração do Imposto de Renda no Brasil, devendo efetuar seu controle na parte "B" do Livro de apuração do Lucro Real – Lalur, para utilização em anos-calendário subsequentes, conforme determina o art. 14, §15 da IN SRF 213/2002.

*2. analise minuciosamente o laudo acostado pelo recorrente e compare os elementos ali inseridos com os dados presentes nos arquivos da RFB, buscando aferir as consistências ou inconsistências existentes e a arguição de que o valor de R\$ 73.965.386,41 referir-se-iam a operações que tiveram como beneficiária a filial do contribuinte em Cayman, ainda que tais remessas tenham sido feitas através intermediários, como sustentado no Recurso voluntário (fls. 21392);*

**Resposta:** Da análise dos Laudos Técnicos da lavra da empresa KPMG e dos demais documentos acostados aos autos, pode-se afirmar que o valor de R\$ 73.965.386,41 refere-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre remessas de juros feitas pelo Banco Santander (Brasil) S.A em nome próprio ou por sucessão a sua filial estabelecida nas Ilhas Cayman. O recebimento dos juros foram devidamente registrados na contabilidade da Filial Cayman e compôs o resultado anual que foi oferecido à tributação no Brasil no ano-calendário de 2011.

*3. se os documentos apresentados pelo recorrente em sede de recurso voluntário dariam suporte ao montante de R\$ 29.516.200,15 indeferido por "não apresentação de contratos de câmbio", conforme Despacho Decisório;*

**Resposta:** Os documentos juntados aos autos quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade comprovaram que a natureza das operações de crédito entre o Banco Santander (Brasil) S.A e sua filial nas Ilhas Cayman é a mesma das operações tratadas nos Laudos Técnicos da KPMG. Foi possível confirmar que as remessas feitas pelo Banco Santander (Brasil) S.A tinham como destinatário final a sua filial Cayman. O valor dos juros recebidos foram registrados na contabilidade e o Imposto de Renda Retido na Fonte, foi pago no Brasil.

*6. identifique e esclareça as inconsistências/incorrekções presentes na "Tabela 6", identificadas e descritas neste voto;*

**Resposta:** Conforme análise contida no item 68 e seguintes, em relação a "Tabela 6" verificou-se a existência de vício, por erro material, tanto no que diz respeito a soma dos valores, quanto no que diz respeito as conclusões relacionadas a utilização do crédito em duplicidade, já que o contribuinte, muito embora, tenha declarado crédito tributário na DCOMP nº25.803.64054.051011.1.3.06-3852 no valor de R\$ 69.444.975,27, somente utilizou o valor de R\$ 59.849.300,75, na extinção de dívida própria, restando-lhe um saldo de R\$ 9.448.542,10 para ser utilizado na Declaração de Ajuste Anual.

Cientificada da conclusão dos trabalhos, a recorrente manifestou-se (fls. 22791/22809), e depois de discorrer sobre os fatos em análise, elaborou o seguinte demonstrativo resumo dos valores e tópicos (fls. 22797):

Crédito Negado	Motivo da Negativa	Conclusão da Diligência	Efeito Prático
R\$ 50.625.134,12	Jurídico: A compensação do IR/Fonte é vedada no caso de apuração de prejuízo fiscal.	A compensação do IR/Fonte é vedada no caso de apuração de prejuízo fiscal.	Permanece em discussão o aspecto jurídico: possibilidade de compensação do IR/Fonte no caso de apuração de prejuízo fiscal.
R\$ 73.965.386,14	Documental: Operações realizadas com terceiros não domiciliados em países com tributação favorecida	A Requerente comprovou a remessa dos juros para sua filial nas Ilhas Cayman e seu oferecimento à tributação. Porém, a compensação do IR/Fonte é vedada no caso de apuração de prejuízo fiscal.	Permanece em discussão o aspecto jurídico: possibilidade de compensação do IR/Fonte no caso de apuração de prejuízo fiscal.
R\$ 29.516.200,15	Documental: Contratos de câmbio não apresentados	A Requerente comprovou a remessa dos juros para sua filial nas Ilhas Cayman e seu oferecimento à tributação. Porém, a compensação do IR/Fonte é vedada no caso de apuração de prejuízo fiscal.	Permanece em discussão o aspecto jurídico: possibilidade de compensação do IR/Fonte no caso de apuração de prejuízo fiscal.
R\$ 28.253.814,58	Jurídico: Operações realizadas entre residentes no Brasil e a filial em Cayman	Apesar de o CARF não ter determinado a realização de diligência sobre esta parcela, a Autoridade Diligenciadora concluiu que a Requerente tem direito à utilização desses créditos, porém admitiu somente a utilização de R\$ 18.964.135,64	Permanece em discussão a possibilidade de utilização do IR/Fonte e aspectos probatórios indevidamente acrescidos pela Autoridade Diligenciadora.

No mais, reiterou seus argumentos anteriores, mostrou concordância naquilo que a diligência perfilou com seu entendimento em termos de reconhecimento de valores e rebateu a posição da Autoridade Fiscal que conduziu a diligência que, na sua visão, teria extrapolado o procedimento determinado pelo CARF, adentrando análise de mérito, o que não seria admitido nesta fase processual, por vedação do artigo 146, do CTN.

E finalizou:

### III.3 – Síntese Conclusiva

50. Diante do exposto, tem-se a demonstração da possibilidade de utilização integral do crédito objeto deste processo, pois:

- (i) Com relação ao IR/Fonte calculado sobre o JCP (item II), a Requerente demonstrou a correção de sua utilização, tendo a Autoridade Diligenciadora concluído pela possibilidade de utilização do crédito;
- (ii) Quanto ao IR/Fonte calculado sobre remessas efetuadas pela Requerente à sua Filial nas Ilhas Cayman (item III.1), tem-se a demonstração de que todas as remessas foram efetuadas para a Filial nas Ilhas Cayman e que o artigo 14 da IN SRF nº 213/2002 não veda a utilização de IR/Fonte nos casos em que apurar-se prejuízo fiscal, pois todo o IR/Fonte foi pago no Brasil e não no exterior; e
- (iii) Com relação ao IR/Fonte recolhido sobre operações praticadas entre clientes da Requerente e sua Filial nas Ilhas Cayman (item III.2), sua utilização é permitida, pois o artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não veda a tomada de créditos apenas para os casos envolvendo remessas entre matriz e filial, bem como há prova do recolhimento do imposto e a Autoridade Diligenciadora não pode alterar os critérios jurídicos.

### IV – DO PEDIDO

51. Diante do exposto, a Requerente reitera as razões de seu Recurso Voluntário e pleiteia seu provimento, reformando-se o acórdão recorrido e reconhecendo-se a integralidade do crédito pleiteado, homologando-se, conseqüentemente, as compensações efetuadas.

Devidamente instruídos, os autos voltaram a julgamento.

Pois bem, inicio referindo-me ao reclamo da recorrente de que a diligência teria extrapolado as determinações deste Colegiado, adentrando questões de mérito, procedimento não admitido nesta fase processual.

Sem necessidade de maiores digressões e antes de continuar e adentrar nos aspectos jurídicos envolvidos, é sabido que diligências prestam-se a esclarecer fatos, atos e valores que possam não estar suficientemente claros para os que manuseiam o processo e devem decidir sobre o que consta nos autos, ou seja, são fontes subsidiárias de que se valem os órgãos julgadores para prolação de decisões. Isso não significa que APENAS o que foi determinado na diligência tenha que ser respondido, mais não fosse, porque evidentemente as respostas aos quesitos passam, necessariamente, pela avaliação de todo um contexto.

Nesse cenário, não têm o menor sentido racional pretender circunscrever as determinações do órgão colegiado - e que estão expressas no voto condutor da conversão em diligência - SOMENTE ao que nele consta e que outros aspectos não poderiam ser nela tratados, caso contrário, estar-se-ia criando uma restrição e levando a um fato inusitado, ou seja, a

conversão em diligência praticamente delimitaria o raciocínio do julgador, não podendo levar em conta outras informações, o que seria de absoluta irracionalidade, além de ferir conceito primário em direito administrativo-fiscal, a verdade material, que deve ser buscada à exaustão e por todos os meios legais possíveis.

De outra banda, as conclusões das diligências não vinculam os julgadores, antes são fontes de informações, que podem ou não ser acolhidas.

Não bastassem estas colocações, destaco que, quando da determinação para a realização da diligência aqui analisada, **expressamente** escrevi:

4. caso entendido necessário, seja intimado o recorrente para apresentaresclarecimentos e documentos complementares e adicionais julgado devidos;
5. igualmente se necessário e julgado pertinente, intime terceiros que possam, direta ou indiretamente, estarem relacionados com os fatos articulados nos autos, de modo a obter informações e esclarecimentos relevantes à solução da lide;

Então, por óbvio, caberia, sim, ao condutor do feito, avançar nas informações e análises documentais, tudo para melhor cumprimento do exigido.

Ademais, está claro que o presente processo atinge alto grau de complexidade, pela sua volumosa juntada de documentos (mais de 23.000 páginas) mais arquivos não pagináveis, além das nuances que envolvem a matéria, como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal que presidiu a diligência (fls. 22771 - *“As informações constantes dos Laudos apresentados pela empresa KPMG, demonstram que as operações envolvendo a emissão de Bonds/Notes e remessa de juros ao exterior pelo Banco Santander (Brasil) S.A a sua filial estabelecida nas ilhas Cayman, são operações complexas que envolvem diversos outros operadores do mercado financeiro internacional, conforme fluxo financeiro apresentado do item 34”*).

Complexidade que a própria recorrente explicitamente reconheceu ao juntar não apenas um, mas dois laudos da KPMG (com milhares de páginas), tudo visando esclarecer pontos que somente argumentos jurídicos provavelmente não conseguissem.

Então, reclamos desta ordem não se sustentam e até deveriam ser evitados, posto que, como já citado, no processo administrativo-fiscal privilegia-se a “busca de verdade material”, de modo que todas as informações (de cunho legal e transparente) que possam ser trazidas aos autos certamente concorrem para atingimento deste objetivo.

Postas estas ponderações, ao mérito.

De plano, ressalto que a diligência visava aferir aspectos materiais envolvidos nos autos, especialmente valores que apresentavam dissonância (a esse respeito, já tratei antes na Resolução que converteu o julgamento em diligência e que novamente está reproduzido neste

voto), sem prejuízo, como dito acima, de informações que pudessem ter reflexo no ângulo jurídico, mais não fosse, por estar em discussão matéria que envolve possível direito de contribuinte em face da Fazenda Pública, por isso mesmo, imperiosa seja atestada sua liquidez e certeza.

Em outras palavras, cabe analisar se os valores estão corretamente fixados e, mais ainda, se a legislação validaria o pedido da recorrente de ver valores retidos na fonte anual de 2011 (R\$ 182.360.535,26) serem aproveitados no Brasil para compor saldo negativo de IRPJ. Além disso, o montante de R\$ 10.509.941,88, referente a retenções sobre JCP.

Tudo conforme descrito no DD de 06/04/2015 – nº de rastreamento: 099639485 (fls. 1804) e seus anexos (fls. 1805/1812):

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DESPACHO DECISÓRIO					
DEINF SÃO PAULO		Nº de Rastreamento: 099639485					
		DATA DE EMISSÃO: 06/04/2015					
<b>1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO</b>							
CNPJ 90.400.888/0001-42	NOME EMPRESARIAL BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.						
<b>2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP</b>							
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 35086.88864.200114.1.7.02-8840	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO Exercício 2012 - 01/01/2011 a 31/12/2011	TIPO DE CRÉDITO Saldo Negativo de IRPJ	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 16327-901.103/2015-31				
<b>3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL</b>							
Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:							
PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP							
PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	182.360.535,26	87.579.677,57	209.187.767,92	0,00	0,00	756.105,96	479.884.086,71
CONFIRMADAS	0,00	77.069.735,69	209.187.767,92	0,00	0,00	756.105,96	287.013.609,57
Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 479.884.086,71 Valor na DIPJ: R\$ 479.884.086,71 Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 479.884.086,71 IRPJ devido: R\$ 0,00 Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero. Valor do saldo negativo disponível: R\$ 287.013.609,57 Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.							
O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 12134.11926.200114.1.7.02-3324 NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 27601.78274.270614.1.3.02-2886 13918.37817.200614.1.3.02-1738 11166.81038.200114.1.3.02-9328 Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2015.							
PRINCIPAL	MULTA	JUROS					
231.575.424,06	46.315.084,78	23.989.961,98					

Pois bem, passo à análise das rubricas envolvidas, iniciando pelos valores retidos de JCP.

No caso, embora diversas vezes alterados pelos PER/DCOMP apresentados pela contribuinte (três), a diligência concluiu pelo reconhecimento parcial de R\$ 9.448.542,10, ao invés dos R\$ 10.509.941,88 pleiteados.

Veja-se o teor do Relatório Fiscal de Diligência (fls. 22780/22784):

“69. Passemos agora a análise do crédito decorrente de Retenção na Fonte de Imposto de Renda incidente sobre a Receita de Juros Sobre o Capital Próprio, quesito número 6 da Resolução CARF.

70. No ano-calendário de 2011 o contribuinte transmitiu três Declarações de Compensações – DCOMP, em que indicou como crédito o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre Receita de Juros sobre o capital próprio. Duas Declarações foram transmitidas no decorrer do ano-calendário e são classificadas como DCOMP, de JCP – Pagamento a maior que o devido (PGIM) e uma outra foi transmitida quando da apuração do imposto (Ajuste Anual), classificada como Apuração do Saldo Negativo – SN.

71. Na primeira Declaração de Compensação de nº 34.945.02792.050411.1.3.06-1075 o contribuinte declarou ser detentor de crédito decorrente de JCP no valor de R\$ 14.572.650,00, e devedor de dívida de igual monta, também correspondente a IRRF JCP – relativo a retenção na fonte incidente sobre pagamentos de juros.

(...)

72. Na segunda Declaração de Compensação de nº 25.803.64054.051011.1.3.06-3852 **declarou a título de crédito de IRRF-JCP o valor de R\$ 69.444.975,27, contudo só relacionou débitos cuja soma totalizou o valor de R\$ 59.996.433,17.** Deixou, portanto, de utilizar na extinção de dívida própria o valor total do crédito relacionado. **O saldo não utilizado, na ordem de R\$ 9.448.542,10,** foi relacionado na Declaração de Compensação de Saldo Negativo, juntamente a outra parte do crédito, perfazendo um total de R\$ 59.849.300,75.

(...)

73. O valor total do crédito utilizado nas três Declarações de Compensações relativo a Imposto Retido na Fonte, decorrente da percepção de Juros Sobre o Capital Próprio, pelo contribuinte foi na ordem de R\$ 134.418.383,92. Este valor é compatível com o valor total das retenções do Imposto de Renda Declarados pelos responsáveis tributários, conforme registrado nas DIRF entregues a RFB.

74. O fato de o contribuinte ter informado crédito em valor superior aos débitos que pretendia extinguir na segunda Declaração e relacionar parte do mesmo crédito, também na terceira Declaração de Compensação, levou a Autoridade Fiscal a concluir pela utilização em duplicidade, já que muito embora a legislação permita ao contribuinte detentor de crédito decorrente de Juros sobre o capital próprio, utilizar o valor não consumido no decorrer do ano-calendário, na declaração do ajuste anual, como

antecipação do devido, não deve o contribuinte, indicar o mesmo crédito em mais de uma Declaração de Compensação. O uso dessa técnica, além de dificultar o cruzamento dos dados realizados pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações, induz a erro autoridade fiscal, já que na Declaração de Compensação, analisa-se em primeiro plano a certeza e liquidez do crédito declarado, reconhecendo-o ou não, total ou parcialmente. E isso foi o que ocorreu quando da análise da segunda Declaração de compensação que reconheceu **integralmente a liquidez e certeza do crédito no valor de R\$ 69.444.975,27, não se atentando para o fato de o contribuinte ter vinculado débitos em valor inferior (R\$ 59.996.433,17).**

75. Desta forma, em relação a tabela número 6, verificou-se a existência de vício, por erro material, tanto no que diz respeito a soma dos valores, quanto no que diz respeito as conclusões relacionadas a utilização do crédito em duplicidade, já que conforme acima explicitado, o contribuinte muito embora tenha declarado crédito tributário na DCOMP nº25.803.64054.051011.1.3.06-3852 **no valor de R\$ 69.444.975,27, somente utilizou o valor de R\$ 59.849.300,75, na extinção de dívida própria, restando-lhe um saldo de R\$ 9.448.542,10** para ser utilizado na Declaração de Ajuste Anual.

(...)

77. Da análise dos registros contábeis apresentados pelo contribuinte, verificou-se que uma parte das receitas relativas aos juros sobre capital próprio foram lançadas, equivocadamente, na rubrica Outras Rendas, sob o código de receita 7.1.9.99.00.9. A soma deste valor ao declarado na rubrica própria (Receita de Juros sobre o Capital próprio), perfaz o total de R\$ 896.675.794,68, valor compatível como o declarado pelos responsáveis tributários nas Declarações de Retenção do Imposto de Renda – DIRF no valor de R\$ 896.135.177.

78. Assim, deve-se concluir que a utilização do imposto retido na fonte incidente sobre juros sobre capital próprio na declaração de ajuste anual obedeceu as regras impostas pela legislação em vigor.

79. Com base no exposto, passa-se a responder aos quesitos do CARF:

(...)

*6. identifique e esclareça as inconsistências/incorrekções presentes na "Tabela 6", identificadas e descritas neste voto;*

**Resposta:** Conforme análise contida no item 68 e seguintes, em relação a "Tabela 6" verificou-se a existência de vício, por erro material, tanto no que

diz respeito a soma dos valores, quanto no que diz respeito as conclusões relacionadas a utilização do crédito em duplicidade, já que o contribuinte, muito embora, tenha declarado crédito tributário na DCOMP nº25.803.64054.051011.1.3.06-3852 **no valor de R\$ 69.444.975,27, somente utilizou o valor de R\$ 59.849.300,75, na extinção de dívida própria, restando-lhe um saldo de R\$ 9.448.542,10** para ser utilizado na Declaração de Ajuste Anual”.

Em relação a esta conclusão, a recorrente se manifestou (fls. 22798), avalizando-a (“15. Conforme antecipado, a Autoridade Diligenciadora acatou a demonstração, pela Requerente, da existência do crédito de IR/Fonte e de sua correta utilização (...).16. Por essa razão, a Autoridade Diligenciadora reconheceu a legitimidade de todo o IR/Fonte utilizado pela Requerente para quitação de débitos próprios”.

Todavia, diferentemente de sua posição final (“17. Diante dessas conclusões, a Requerente pleiteia o reconhecimento do crédito no valor de R\$ 10.509.941,88 e a homologação dos débitos compensados”), o reconhecimento foi apenas PARCIAL, no montante de **R\$ 9.448.542,10** e não R\$ 10.509.941,88, como visto no Relatório Fiscal.

**Desse modo, neste tópico, dou provimento parcial ao pedido, reconhecendo o direito creditório de R\$ 9.448.542,10 a título de IRRF sobre JCP (R\$ 69.444.975,27 - R\$ 59.996.433,17)**

Sobre o outro item, possibilidade de utilização do imposto pago no exterior sobre o IRPJ devido no Brasil, impende delimitar a análise ao que interessa:

1) primeiramente, se a recorrente ofereceu ou não à tributação os rendimentos que deram origem ao imposto pago no exterior;

2) em segundo lugar, se o tratamento dispensado ao imposto pago no exterior pela recorrente e sua tentativa de “compensá-lo”, via SN IRPJ, mesmo tendo apurado prejuízo fiscal no exercício, estaria correto do ponto de vista legal;

3) ainda, conferir se houve a regular prova do efetivo pagamento do imposto no exterior.

No caso, todo o quadro pode ser resumido pela análise de aspecto que entendo primordial e até prejudicial em relação aos demais temas: se existe a possibilidade de compensar tributo pago no exterior com o devido no Brasil quando – como no caso dos autos – a recorrente apura prejuízo.

Antes de partir para a discussão jurídica acerca destas rubricas que envolvem as operações da recorrente no e com o exterior, importante resumir o quadro com os valores comprovados pela Autoridade Fiscal na diligência, a saber:

1. valor em análise		182.360.535,26
2. valores confirmados pela diligência		173.070.856,32
2.1 integralmente (*)	154.106.720,68	
2.2 parcialmente (**)	18.964.135,64	
3. valor não confirmado (1 – 2)		9.289.678,94

(\*) R\$ 50.625.134,12 + R\$ 73.965.386,41+ R\$ 29.516.200,15

(\*\*) R\$ 28.253.814,58 – R\$ 9.289.678,94

Assim, sob o ângulo material, que exigiu a realização da diligência para aferição dos valores apontados no Despacho Decisório, os autos foram devidamente saneados.

Entretanto, independente dos aspectos materiais envolvidos, há matéria de direito que exige ponderações.

Nesse cenário e nessa linha, como já me manifestei em diversos julgamentos, entendo que a legislação e atos normativos que a complementam, bem delimitam a matéria.

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

De seu turno, a Autoridade que analisou o PER/DCOMP e a DRJ comungam pensamento no sentido de que, tendo a recorrente apurado prejuízo fiscal, o pleito não pode se deferido porque o referido valor somente poderia ser objeto de compensação com o imposto devido e, **para existir imposto devido, não poderia haver prejuízo fiscal.**

Para início, vejamos o que dispõe o art. 15 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 15. A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente, poderá compensar o imposto*

*pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei n 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

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

*Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital:*

*§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.*

De sua parte, o art. 395 do RIR/1999:

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

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

Regulando a matéria, a Instrução Normativa nº 213/2002, lastreada, justamente, nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249/95 e nos arts. 16 e 17 da Lei nº 9.430/96, de forma mais detalhada (como se espera de ato que regulamente a norma legal), traz os procedimentos a serem seguidos pelos contribuintes em tais situações:

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.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real**

**com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.**

Ora, tendo a recorrente apurado “prejuízo” no período (AC/2011), por questões elementares de lógica matemática, se “§ 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”, não tendo havido Imposto de Renda apurado (devido) no Brasil, o limite é **simplesmente ZERO**, não sendo possível leitura diferente.

Claro que, alternativamente, a regulamentação permite que os contribuintes possam, mesmo em situações como a ocorrida nestes autos (prejuízo), manter o imposto que entende ter direito a recuperar para compensação futura.

Veja-se a dicção dos §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213/2002:

§ 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)**.

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

Daí decorre a conclusão lógica de que, para que seja possível a compensação do imposto pago no exterior, faz-se necessária a existência de lucro real no Brasil, no período de apuração em que se pretenda aproveitá-lo.

Em inexistindo lucro real e, conseqüentemente, não havendo imposto devido, os dispositivos acima elencados constituir-se-iam em letra morta ou seriam inaplicáveis, o que não é o caso, evidentemente.

Assim, sem necessidade de maiores dissertações, o pleito da recorrente não pode ser validado, sendo-lhe permitido, todavia, usufruir dos ditames dos §§ 15 e 15, da IN SRF nº 213/2002, acima referidos.

De qualquer modo, para que não se alegue não ter havido análise de outros pontos suscitados pela defesa, lanço mão do robusto e profundo voto exarado pelo ex-Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, então nesta Turma, em julgamento envolvendo a MESMA RECORRENTE e MESMA MATÉRIA, apenas com diferença de anos-calendário (Processo nº 16327.900386/2019-27 - Acórdão nº 1402-006.882, sessão de 10 de abril de 2024), oportunidade em que acompanhei integralmente o I. Relator (responsável pelo voto vencedor), assumindo as palavras por ele proferidas como se de minha lavra pessoal fossem, adotando-as como também como razões de decidir:

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

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

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

Em brevíssima síntese, o ilustre Relator 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 nº 213/2002;*
- ii) ) como a retenção do imposto de renda ocorreu no Brasil, não se deve aplicar as limitações previstas no art. 26 da Lei nº 9.249/1995.*

Este dispositivo legal invocado pelo Conselheiro Relator 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 acrescentados):

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.**

(...)

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

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

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

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

Por fim, além da necessária observância do art. 26, § 1º da Lei nº 9.249, de 1995, por força do contido parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, importa observar que a própria dicção do *caput* do art. 9º já traz limite ao direito de “compensação” (no caso, dedução) do *imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial estrangeira com o imposto devido sobre o lucro real da matriz*. Isto porque, para que haja *imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou*

coligada no Brasil quando os resultados da filial, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, é indispensável que haja base imponible 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:

(...)

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

Adicionalmente, não posso deixar de trazer a declaração de voto exarada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, da CSRF, no Ac. nº 9101-005.957, de 07 de fevereiro de 2022, em tudo aplicável ao caso e em consonância com meu entendimento, *verbis*:

“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 nº 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 nº 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 nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

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

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

10. A compensação somente poderá ser realizada quando se apurar lucro real. Se o resultado for o de prejuízo o crédito deverá ser controlado na parte "B" do LALUR para utilização futura (art. 14 da IN 213, de 2002). (Grifou-se.)

2. Cite-se também a Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

(...)

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

(...)

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.

(,,)

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos

valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

(...)

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

(...)

§ 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.(...)

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

3. De fato, no presente caso, consta da Ficha 09B Demonstração do Lucro Real, a apuração de R\$(-) 625.526.049,40 de Lucro Real, em cujo cômputo foram incluídos, linha 07. Lucros Disponibilizados no Exterior de R\$188.959.854,65.

4. Se não tivessem sido computados os Lucros Disponibilizados no Exterior, o Lucro Real apurado pela matriz teria sido R\$(-) 814.485.904,05 e a Ficha 12B Cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real resultaria exatamente conforme havia sido preenchida pelo contribuinte na DIPJ original entregue e cujo crédito de Saldo negativo de IRPJ foi reconhecido no Despacho Decisório:

Imposto sobre o Lucro Real 0,00

(-) 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, **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. *(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 imponível 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 imponível 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”.

Finalizando, em relação a este tópico, independentemente dos valores comprovados pela diligência (que poderão, por óbvio, ser aproveitados na forma dos §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213/2002)<sup>5</sup>, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

<sup>5</sup>§ 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.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa e, no mérito, com base nos documentos analisados e à vista da diligência realizada, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário unicamente no sentido de **reconhecer como direito creditório passível de compor o saldo negativo de IRPJ do exercício de 2012, ano-calendário de 2011, o montante de R\$ 9.448.542,10 a título de IRRF sobre JCP**, sem prejuízo de que os demais valores confirmados pela diligência –R\$ 173.070.856,32 – que têm seu aproveitamento vedado em razão das limitações impostas pela legislação (Lei nº 9.430/1996, artigo 15 e Lei nº 9.249/1996, artigo 26), possam vir a ser utilizados na forma dos §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213/2002.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

O ilustre relator apresentou voto de extrema qualidade o qual oportunizou debates de alto nível e admirável democracia tributária. No entanto, com todo respeito,

Entendeu o ilustre relator que 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 poderia ser deduzido do imposto apurado nos anos-calendário subsequentes, e deverá ser controlado na parte B do LALUR, conforme normatizado pelos §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213/2002. Tenho opinião diferente formada sobre o tema unicamente no aspecto conceitual.

---

§ 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).

O presente caso trata da possibilidade de o IR/Fonte retido e recolhido no Brasil sobre recursos remetidos às empresas filiais localizadas em países de tributação favorecida como as Ilhas Cayman. Poderiam essas retenções integrarem o Saldo Negativo de IRPJ, sem ocorrer limitação na compensação, mesmo tendo o contribuinte apurado prejuízo fiscal no mesmo ano?

Conforme é de conhecimento existe uma corrente de interpretação, contrária ao contribuinte, no sentido de que seria possível glosar saldo negativo de IRPJ originário de “IR exterior”. No entanto, entendemos que referida glosa não estaria de acordo com a legislação tributária, mesmo existindo Instrução Normativa limitando a utilização desse IR Fonte.

O presente caso ilustra o tema conceitual e podemos considerar especificamente que valores de IR declarados originários de rendimentos de juros pagos a filial situada em países de tributação favorecida como as Ilhas Cayman, país que, dentre outros, 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.

O fano de fundo dessa operação seria o art. 9º da MP nº 2.158-35/2001, o qual 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. A ordem de referido artigo, no meu entender, não é limitadora de direito, conforme será demonstrado abaixo.

Um cenário comum nesse tipo de operação seria a filial de um banco no exterior conceder empréstimos em moeda estrangeira a clientes brasileiros e, quando os juros são remetidos pelo cliente ao seu credor (beneficiário), o cliente fecha a operação de câmbio e efetua a retenção e o recolhimento do IRRF. Com isso a dedução no exterior corresponde às retenções havidas nessas remessas.

Vamos analisar referido cenário partindo do pressuposto que o sujeito passivo tenha provas da efetiva retenção e recolhimento de IR/Fonte, como no presente caso, bem como prova do oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos e que dão ensejo à retenção do imposto no Brasil. Com isso, partimos do pressuposto de que o contribuinte tem Demonstrações Financeiras dos países como de Cayman, demonstrando que o lucro gerado pela filial é oferecido à tributação e que o lucro gerado pela filial é adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real, sendo ainda, como dito, comprovada as retenção do IR/Fonte.

Partindo dessas premissas, podemos dizer que os fatos tem a base legal para referida dedução contido, como já mencionado, no art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/2001, abaixo 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.*

Ou seja, o debate seria eminentemente conceitual, visando esclarecer se há ou não limites à dedução do IRRF por rendimentos pagos a filiais situadas em países com tributação favorecida.

Ato contínuo, outro dispositivo legal determinante, a ser interpretado, seria o artigo 26, da Lei nº 9.249/1995, citado no dispositivo legal acima, estipula:

*Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, **até o limite do imposto de renda incidente**, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.*

*§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.*

*§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.*

*§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.*

O termo “até o limite do imposto de renda incidente” vem sendo utilizado pela fiscalização como base para restringir os créditos originários do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Nesse cenário, é possível identificar algumas decisões tanto da DRJ, como do próprio CARF no sentido de que parte do Saldo Negativo de IRPJ deve ser negado, por entender algumas decisões que o contribuinte teria de observar o limite previsto para compensação dos valores de IR-Fonte recolhidos, nos termos do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, abaixo transcrito:

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

[...]

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

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

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

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

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

*II. [...]*

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

Conforme entendimento de corrente contrária ao contribuinte, deve ser seguida as determinações do artigo 14 da IN SRF 213/2002, o qual dispõe em seus §§ 15 a 20 que eventual compensação de imposto pago em ano-calendário anterior deve ser controlada na Parte B do

Lalur e mesmo que haja controle do saldo a compensar no Lalur, deve o contribuinte demonstrar que os valores são calculados de acordo com o que determina os referidos parágrafos do art. 14. Ou seja, com limitações.

Nesse entendimento, o IRRF retido em um determinado ano não poderia ser computado no saldo negativo de IRPJ do ano seguinte em sua plenitude, sendo certa a glosa. E ainda seria possível proceder à apuração dos limites de dedução supostamente 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.

Nesse entendimento restritivo 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).

Com isso, o entendimento restritivo seria no sentido de que a aplicação do art. 26 da Lei 9.249/1995 ao caso em tela decorre de determinação contida no parágrafo único do art. 9º da MP 2.158-35/2001 e que em decorrência de suposta determinação legal restritiva inculpada no parágrafo único do art. 9º da MP 2.158-35/2001, seria correta 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, nessa corrente de entendimento, questioná-lo.

Pensamos diferente com relação ao tributo retido no Brasil com referência a operações que tem reflexos no exterior. Isto porque justamente as operações que ocorrem em país de tributação favorecida leva a retenção na fonte aqui no Brasil. A legislação acima mencionada seria uma proteção ao contribuinte e não uma restrição.

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. A questão, na verdade, é bem simples.

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

Ou seja, entendo que a negativa vem de aplicação inadequada de norma infralegal (Instrução Normativa SRF nº 213/2002), tendo com isso o crédito negado sob o fundamento de que há inobservância ao §10, do artigo 14, de referida Instrução Normativa SRF nº 213/2002, o qual estabelece que a pessoa jurídica deve calcular o limite a compensar considerando o menor

valor entre: (i) a diferença do Imposto de Renda e Adicional apurado antes e após a inclusão do lucro auferido no exterior ao lucro real; e (ii) o valor do próprio imposto pago no exterior.

Portanto, a Instrução Normativa, no meu entender, interpretou incorretamente o artigo 26 da Lei 9.249/1995 e estabeleceu limitações ilegais.

Com base nessa premissa, as autoridades fiscais apuraram os limites admitidos para a compensação do imposto pago pela filial no exterior. Mas referida Instrução Normativa seria contrária ao ordenamento jurídico tributário.

Ora, com todo respeito aos que pensam diferente, alinho-me à interpretação de que o direito do contribuinte está garantido pela lei, pelo CTN e que não poderia ser restringido pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002 e nem por uma, *data venia*, equivocada interpretação da lei.

De fato, a norma que permite o aproveitamento do crédito pleiteado pelo contribuinte está expressa do artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, acima transcrita, cujo limitação em debate não está expressa, estando expressa tão somente a necessidade de serem os créditos computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil. Uma vez computados, a apuração seguiria seu fluxo normal, sem restrições injustificáveis ao meu olhar.

Sendo mais específico, precisamos conceituar o que seria o termo “computado 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 especificamente:

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

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

Essas duas condicionantes estão, incontrovertidamente, presentes no presente modelo de retenção.

Todavia, a corrente contrária exige algo mais do que dispõe o artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 mesmo quando resta caracterizado e incontroverso que todo Imposto de Renda é retido e recolhido na fonte no Brasil.

Entendo que 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”.*

Ademais, o Código Tributário Nacional determina a tributação no Brasil considere a retenção, independentemente da original da retenção.

Ora, a redação atual dos parágrafos 1º e 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, dispõem:

*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)*

Conforme é de conhecimento notório, a tributação em bases universais é um princípio pelo qual um país tributa a renda de seus contribuintes em todo o mundo, independentemente da fonte ou da localização geográfica dos rendimentos.

Isso significa que se um contribuinte é residente de um país que adota a tributação universal, ele deve pagar impostos sobre toda a sua renda, seja ela gerada dentro ou fora do país. Este princípio é aplicado em muitos países, incluindo o Brasil.

Assim, 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 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)*

*§ 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)*

Logo, uma vez que estamos tratando de imposto recolhido no Brasil 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, 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 uma regra restritiva originária da interpretação do art. 26 da Lei nº 9.249/1995, pois o objetivo desta norma seria evitar a dupla tributação internacional.

Dessa forma, entendo que 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.”*

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.

Ademais, o IR-Fonte retido sobre as remessas ao exterior tem natureza antecipatória e sua exigência não pode tornar-se definitiva. E ainda, os resultados positivos apurados pela filial do contribuinte em Cayman ou outro país de tributação favorecida são adicionados ao lucro líquido, isto é, beneficiam o Brasil, pois a adição de resultados positivos

aumenta a tributação do contribuinte pelo IRPJ, não podendo ser negado ao contribuinte o direito de compensar o IR-Fonte incidente sobre os mesmos rendimentos que compõem tal resultado, que inclusive são retidos no próprio Brasil.

Destarte, entendo que deve ser afastado o limite disposto no artigo 14 da IN SRF 213/2002, que reduz o imposto compensado e, por consequência, diminuiu o Saldo Negativo de IRPJ.

Esse entendimento aplica-se inclusive nos casos em que tenha sido apurada prejuízo fiscal, sendo, portanto, possível o aproveitamento do IR/Fonte na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em face do princípio da Tributação em Bases Universais.

Ora, conforme mencionado, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 dispõe em seu artigo 9º que os contribuintes brasileiros podem compensar o IR/Fonte incidente sobre as remessas às suas filiais, sucursais, controladas ou coligadas domiciliadas em países com tributação favorecida. E a lei não impõe restrições a essa regra.

Ademais, essa regra viabiliza a segurança ao contribuinte no sentido de que não será tributado duas vezes pelo Brasil (na incidência do IR/Fonte e na apuração do IRPJ).

Consequentemente, não faz diferença, para fins de compensação do IR/Fonte pago no Brasil, se o contribuinte domiciliado no Brasil apurou prejuízo fiscal ou lucro real “positivo”. Isso porque, tendo em vista que o IR/Fonte é mera antecipação do IRPJ devido ao final do ano calendário, ele pode ser compensado caso o contribuinte tenha antecipado mais imposto do que aquele apurado como devido ao término do período.

Entendo, como dito anteriormente, que a compensação do imposto retido na fonte submete-se a duas condições (i) ser a filial, sucursal, controlada ou coligada domiciliada em país de tributação favorecida, definidos no artigo 24 da Lei 9.430/1996; e (ii) a adição, para fins de apuração do lucro real, dos resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada ao lucro líquido da matriz e controladora domiciliada no Brasil.

Ora, conforme já mencionado, a partir da Lei nº 9.249/1995, o sistema tributário brasileiro passou a ser regido pelo princípio da tributação em bases universais.

Com isso, 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.

Por outro lado, a Lei 9.249/95 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

Consequentemente, o artigo 26 acima transcrito reconhece o direito ao crédito do imposto incidente no exterior como mecanismo para evitar a dupla-tributação da renda, de forma a compatibilizar os princípios da capacidade contributiva com o da universalidade.

Destarte, se contribuinte não apura imposto a pagar por ausência de base de cálculo positiva (caso de prejuízo fiscal), não deveria estar impedido de utilizar o IRRF para fins de formação de Saldo Negativo, visto que se trata de tributo já recolhido aos cofres brasileiros.

A corrente contrária entende 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 e que se não há imposto de renda devido no Brasil, não há como se deduzir o valor do IRRF decorrente de rendimentos auferidos no exterior, por expressa previsão legal. Assim, se houver prejuízo, não haveria como deduzir o IRRF decorrente de receitas auferidas pela filial situada no exterior, impondo-se a manutenção da glosa.

No entanto, além do exposto anteriormente, entendo que a remissão do parágrafo único do artigo 9º, ao artigo 26 da Lei n 9.249, não pode ser utilizada como fundamento para aplicação do referido limite legal, sob pena de alterar, ilegalmente, a característica do IRRF, que é imposto incidente no Brasil, em imposto incidente no exterior.

Ao contrário, então, da corrente desfavorável ao contribuinte, a restrição prevista no artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/2002 é inaplicável, pois limita, ilegalmente, o comando legal previsto no artigo 9º da Medida Provisória MP nº 2.158- 35/2001. Considerando que o imposto é pago no Brasil, e não no exterior, sobre rendimentos remetidos à filial em paraíso fiscal cujo resultado é aqui tributado pela contribuinte (controladora/investidora), legítimo o cômputo do IRRF no resultado do período e, consequentemente, no Saldo Negativo apurado.

Pelas razões acima, meu voto é no sentido de dar provimento ao Recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni