



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 16327.903508/2019-37  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-006.831 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2024  
**Recorrente** BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Novaes Ferreira – Redator Designado

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

## Relatório

Trata-se de declarações de compensação n.º 36706.70425.310516.1.7.02-2971 e n.º 10021.37998.310516.1.3.02-0076, nas quais foram declaradas compensações de débitos de estimativas de IRPJ e de CSLL com crédito relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2015, sendo de R\$393.284.023,50 o valor original do crédito declarado.

Ao analisar o direito creditório do Recorrente, a Autoridade Fiscal indeferiu o crédito pleiteado e não homologou as compensações efetuadas por entender que o Recorrente teria apurado prejuízo fiscal e, por essa razão, o imposto pago não poderia compor o Saldo Negativo.

Detalhe importante do presente caso é no sentido de que a origem dos créditos é o pagamento no Brasil de Imposto de Renda retido na Fonte de remessas para filial localizada em país de tributação favorecida. A DRJ partiu da premissa de que esses pagamentos foram de fato realizados no Brasil, conforme consta em ementa do voto da DRJ.

Relata a fiscalização que na Dcomp foi informado Saldo Negativo de IRPJ decorrente exclusivamente de IR pago no exterior, no montante de R\$393.284.023,50.

Alega que o IR pago somente pode ser compensado se os rendimentos correspondentes forem tributados no Brasil e se houver imposto a ser pago sobre tal incidência (art. 26, §1º, da Lei n.º 9.249/95 e art. 14, caput e §§ 9º, 11 e 15 da IN SRF n.º 213/2002). Sustenta que o imposto pago no exterior não pode gerar, por si só, saldo negativo de IRPJ. Assim, não tendo sido apurado lucro real no ano-calendário de 2015 e não havendo IRPJ devido, conclui ser indevida a dedução do IR pago no exterior.

A Impugnação argumentou que o Saldo Negativo de IRPJ informado na Dcomp decorre de IR retido e recolhido por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil em virtude de pagamentos efetuados à sua filial situada nas Ilhas Cayman e que, em virtude de remessas efetuadas a essa filial, ela própria recolheu R\$240.334.568,99 a título de IRRF e seus clientes recolheram R\$153.049.454,52, totalizando R\$393.284.023,50. Acrescentou que foram anexados os Darf que comprovam o montante recolhido.

A então Impugnante argumentou que o fundamento legal do crédito pleiteado encontra-se no art. 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, sustentando que a lei impõe apenas duas condições para a compensação: (i) ser a filial, sucursal, controlada ou coligada domiciliada em país de tributação favorecida e (ii) a adição, para fins de apuração do lucro real, dos resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada ao lucro líquido da matriz ou controladora domiciliada no Brasil.

Alegou a Impugnação que a fiscalização impôs uma nova exigência ao não reconhecer o crédito em razão de a contribuinte ter apurado prejuízo fiscal e que tal entendimento não pode prosperar face à sistemática da tributação da renda em bases universais,

fundamentando que o art. 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 visa a evitar que o mesmo rendimento seja tributado duas vezes pelo Brasil: quando da incidência do IRRF e quando da apuração do IRPJ.

**Sustentou que se trata de norma diferente da prevista no art. 26 da Lei n.º 9.249/95,** que tem por objetivo evitar a dupla tributação internacional e ressaltou que o art. 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 se refere ao imposto pago no Brasil, enquanto o art. 26 da Lei n.º 9.249/95 se refere ao imposto pago no exterior.

**Alegou que o tratamento dado ao IRRF retido e recolhido no Brasil sobre remessas efetuadas a filiais, sucursais, controladas e coligadas situadas no exterior é diferente do conferido ao imposto de renda pago no exterior pelas mesmas filiais,** sucursais, controladas e coligadas e que, no primeiro caso, o IRRF tem caráter de antecipação do IRPJ devido no final do ano-calendário, consoante art. 2º, §4º, IV, da Lei n.º 9.430/96, sendo irrelevante se a matriz ou controladora domiciliada no Brasil apurou lucro real ou prejuízo fiscal.

Alegou ainda a Recorrente que, sendo o IRRF retido no Brasil mera antecipação do IRPJ devido ao final do ano-calendário, poderia ser compensado sem qualquer limitação, sustentando que negar o crédito implica autorizar o bis in idem, o que iria de encontro à finalidade do art. 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

A recorrente destaca que, diferentemente do IRRF, o imposto pago no exterior não se configura como antecipação do imposto devido, sendo o art. 26 da Lei n.º 9.249/95 uma medida criada para combater a dupla tributação internacional.

Alega ser equivocada a interpretação da autoridade a quo no sentido de que não seria possível a dedução do IRRF retido nas remessas à filial situada nas Ilhas Cayman na apuração do saldo negativo de IRPJ. A recorrente ressalta que o estabelecimento situado nas Ilhas Cayman é sua filial, tendo gerado, no ano-calendário de 2015, lucro de R\$1.555.794.693,93, que foi adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, reduzindo o prejuízo, conforme consta da Parte A do Lalur (fls. 39).

Destaca que a matriz e a filial partilham da mesma personalidade jurídica e, assim, os pagamentos feitos pela matriz à sua filial fluíram apenas internamente, dentro da mesma pessoa jurídica. Quanto aos pagamentos feitos por clientes, alega que os rendimentos foram pagos à recorrente, mas recebidos por meio de sua filial no exterior. A recorrente alega que a filial não tem personalidade jurídica própria, pois é parte integrante da personalidade jurídica da matriz, não sendo tal fato alterado em razão de a filial estar domiciliada em outro país. Sustenta que os pagamentos efetuados pela matriz à filial não geram qualquer riqueza nova para o beneficiário dos recursos nem minora o patrimônio do pagador, pois ambos se confundem na mesma pessoa jurídica.

Argumentou a então Impugnante que não permitir a compensação do IRRF implicaria tributar o patrimônio e negar o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN e que não permitir a compensação do IRRF sobre remessas à filial no exterior desvirtuaria o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN.

A recorrente alegou ser inaplicável ao caso o disposto no art. 14 da IN SRF n.º 213/2002 e que o próprio dispositivo se refere expressamente ao “imposto de renda pago no país

de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada”, hipótese diversa do imposto de renda retido e recolhido no Brasil, sustentando que a autoridade fiscal aplicou a regra a situação não prevista, ampliando indevidamente seu âmbito de aplicação.

Alegou a então Impugnante que o IRRF já foi recolhido, não havendo prejuízo ao Fisco decorrente de sua utilização para formação de saldo negativo de IRPJ, pois, de toda forma, o IRRF poderia ser aproveitado posteriormente e que não pode subsistir a cobrança dos débitos cujas compensações não foram homologadas, visto que se trata de débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL (março e abril de 2016), sustenta que é vedado ao Fisco exigir o pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL após o encerramento do ano-calendário.

Argumenta que, encerrado o ano calendário, com a apuração do lucro real, o controle do crédito tributário passa a focar-se apenas sobre o que deixou de ser pago do tributo efetivamente devido, não cabendo mais a exigência de estimativas mensais, ressalta que, encerrado o ano-calendário, as estimativas deixam de existir e são substituídas pelo IRPJ e pela CSLL devidos ao final do período de apuração, destacando o disposto na Súmula Carf n.º 82: “Após o encerramento do ano calendário, é incabível o lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.” Assim, alega que, mesmo que não sejam homologadas as compensações, os débitos de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL devem ser extintos.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação com base nos mesmos fundamentos contidos no Despacho Decisório.

A Recorrente apresenta os mesmos argumentos da Impugnação, acrescentando a decisão da DRJ deveria ser anulada ou reformada, determinando-se a prolação de uma nova decisão ou o reconhecimento integral do direito creditório, pois:

*(i) em caráter preliminar, a DRJ não teria analisado argumentos apresentados pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, o que implica cerceamento de seu direito de defesa e a nulidade do acórdão recorrido com base no artigo 59, II, do Decreto-lei n.º 70.235/1972 (item II);*

*(ii) no mérito, o Recorrente demonstrará que tem direito ao direito creditório porque, para as sistemáticas de tributação em bases universais e da compensação de IR/Fonte instaurada pelo artigo 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, é irrelevante o fato de o Recorrente ter apurado prejuízo fiscal ou lucro real (positivo), bastando que os lucros de sua filial tenham sido adicionados ao seu lucro real (item III.1);*

*(iii) negar o crédito de IR/Fonte sobre as remessas de juros à filial do Recorrente em Cayman é negar o conceito de renda como acréscimo patrimonial, porque, como filial e matriz partilham da mesma personalidade jurídica, estar-se-ia tributando um rendimento que, em verdade, permaneceu na mesma pessoa jurídica e não representou qualquer acréscimo patrimonial para o Recorrente (item III.1.1);*

*(iv) o artigo 14 da Instrução Normativa RFB n.º 213/2002 é aplicável apenas aos casos de imposto pago no exterior e não trata da compensação do IR/Fonte retido sobre remessas a filiais, sucursais, controladas e coligadas domiciliadas em países de tributação favorecida (item III.1.2);*

*(v) o IR/Fonte incidente sobre os pagamentos de clientes residentes no Brasil à filial em Cayman também pode ser compensado, pois o artigo 9º da Medida Provisória n.º 2.158-*

*35/2001 não distingue a possibilidade de tomada de crédito entre os pagamentos intercompany e aqueles efetuados por terceiros (item III.1.3); não há qualquer dano ao Fisco causado pela apuração de saldo negativo de IRPJ em ano calendário no qual o Recorrente tenha apurado prejuízo fiscal, do que decorre a necessidade de aceitação das compensações efetuadas (item III.1.4);*

*(vii) subsidiariamente, não se pode exigir débitos de estimativas após o término do ano-calendário (item III.2); e*

*(viii) caso esse Conselho não reconheça a possibilidade de utilização do direito creditório do Recorrente, requer se sua conversão em prejuízo fiscal, nos termos dos §§ 15 e 16 da Instrução Normativa n.º 213/2002 (item III.3).*

Não fora apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

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

Conforme consignado no relatório, a Recorrente teria informado, na Dcomp, crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2015 no montante de R\$393.284.023,50, decorrente de imposto **pago** no exterior. Por sua vez, a fiscalização verificou que a Recorrente informara prejuízo fiscal na ECF, não tendo apurado IRPJ devido no referido período de apuração.

Assim, não reconheceu o crédito, sob o argumento de que somente seria cabível a compensação de imposto pago/retido no exterior se houvesse imposto devido no Brasil, não podendo o imposto pago no exterior gerar saldo negativo de IRPJ por si só (art. 26, §1º, da Lei n.º 9.249/95 e art. 14, caput e §§9º, 11 e 15, da IN SRF n.º 213/2002).

Assim, ponto determinante do presente caso é no sentido de que a origem dos créditos é o pagamento no Brasil de Imposto de Renda retido na Fonte de remessas para filial localizada em país de tributação favorecida. A DRJ partiu da premissa de que esses pagamentos foram de fato realizados no Brasil, conforme consta na ementa da decisão da DRJ.

Preliminarmente o Recorrente alega que a decisão recorrida limitou-se a reproduzir os fundamentos contidos no Despacho Decisório e não se atentou para as peculiaridades fáticas do caso, pleiteando a sua nulidade.

Sem razão o Recorrente. A decisão da DRJ foi fundamentada, tendo sido apenas aplicado entendimento diferente do esperado pelo Recorrente, razão pela qual se afasta a preliminar.

Entendo que com relação ao mérito, é incontroverso nos autos que a questão é puramente de Direito.

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

Se for necessário, o “Lalur – Parte A” poderia demonstrar que o lucro gerado pela filial foi devidamente oferecido à tributação e que o lucro gerado pela filial no montante de foi adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real, constando na parte A do Lalur.

Às fls. 3.190 consta Memória de Cálculos demonstrando a Relação das remessas efetuadas à filial do Recorrente e o recolhimento de R\$240.334.568,99 de IR/Fonte e que demonstrariam que o IR/Fonte que compôs o saldo negativo de IRPJ foi retido e recolhido por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil em virtude de pagamento efetuados à filial do Recorrente domiciliada em Cayman.

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

Também é incontroverso nos autos que referida filial no exterior concedia empréstimos em moeda estrangeira a clientes brasileiros e, quando os juros eram remetidos pelo cliente ao seu credor (beneficiário), o cliente da Recorrente fechava a operação de câmbio e efetuava a retenção e o recolhimento do IRRF.

Também seria incontroverso nos autos que a Autoridade Fiscal não admitiu a utilização do IR/Fonte por entender que o Recorrente teria apurado prejuízo fiscal, o que impossibilitaria o aproveitamento do tributo nos termos do artigo 14 da Instrução Normativa RFB nº 213/2002. A DRJ adotou como premissa que o IR Fonte foi de fato recolhido no Brasil.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Todavia, entendeu a DRJ o caput do art. 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 dispõe que o IRRF sobre rendimentos pagos a filial situada em país com tributação favorecida pode ser compensado com o imposto devido sobre o **LUCRO real** da matriz no Brasil. Ou seja, a apuração de lucro real e de IRPJ devido pela matriz no Brasil constitui pressuposto para a compensação do IRRF em questão.

Desta forma, entendeu a DRJ que se a matriz domiciliada no Brasil apurar prejuízo fiscal e, conseqüentemente, não houver IRPJ devido no Brasil, não haveria possibilidade de compensação desse IRRF no período, fundamentando que deve ser aplicado ao caso o art. 26, caput e §1º, da Lei n.º 9.249/95, que se refere expressamente ao “imposto de renda incidente, no Brasil” e “imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil” ao estabelecer limites para a compensação do imposto pago no exterior, observando que a aplicação do art. 26 da Lei n.º 9.249/95 ao caso em análise decorreria de determinação contida no parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e que o art. 26 da Lei n.º 9.249/95 foi regulamentado pelo art. 14 da Instrução Normativa SRF n.º 213/2002, que reitera a determinação de que a dedução do imposto pago no exterior somente é cabível se apurado lucro real e IRPJ devido no Brasil, conforme se verifica no texto normativo, artigo 14 da IN SRF n.º 213/2002, abaixo transcrito:

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

[...]

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

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

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

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

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

*II. [...]*

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

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

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

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

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

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

A DRJ esclareceu ainda que posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 tratou da matéria em seus artigos 25, 27 e 30:

*Art. 25. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.*

*(...)*

*Art. 27. A matriz e a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 15, poderão considerar como imposto pago, para fins da dedução de que trata o art. 25, o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior, na proporção de sua participação, decorrente de rendimentos recebidos pela filial, sucursal ou controlada domiciliada no exterior.*

*§ 1º O disposto no caput somente será permitido se for reconhecida a receita total auferida pela filial, sucursal ou controlada, com a inclusão do imposto retido.*

(...)

*Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.*

(...)

*§ 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.*

*§ 9º Para efeito do disposto no §8º, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:*

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

*II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.*

*§ 10. Efetuados os cálculos na forma do § 9º, o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º.*

(...)

*§ 14. O tributo pago sobre lucros 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.*

*§ 15. Para efeito do disposto no § 14, 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).*

*§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.*

*§ 17. 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 § 16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.*

*§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.*

*§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.*

Segundo o entendimento da DRJ, o art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 se refere expressamente à possibilidade de se considerar, como imposto pago no exterior, o imposto de renda retido no Brasil sobre rendimentos da filial no exterior, mas que, no seu entendimento, deveria ser seguida a norma infralegal a qual simplesmente reiteraria que a

apuração de imposto devido pela matriz domiciliada no Brasil constitui pressuposto para a compensação do imposto de renda pago no exterior e que “*se o resultado do período for prejuízo fiscal ou lucro zero e, conseqüentemente, não houver apuração de imposto de renda devido no Brasil, não há compensação do imposto pago no exterior a ser realizada no próprio período*”.

Entendeu também a DRJ que de fato há o reconhecimento da possibilidade de neutralização do efeito tributário no Brasil decorrente da contabilização dos lucros auferidos no exterior na apuração do resultado, conforme se verifica no art. 14, §15, da IN SRF nº 213/2002 e no art. 30, §14, da IN RFB nº 1.520/2014, que permitem a compensação do imposto pago sobre lucros auferidos no exterior com o imposto devido em períodos subsequentes, mas que no presente caso em razão da Recorrente ter apurado o prejuízo fiscal no ano calendário de 2015 e uma vez que não houve apuração de IRPJ devido no período, não seria permitida a dedução do imposto retido sobre pagamentos efetuados à filial no exterior para a formação de crédito de saldo negativo de IRPJ.

Ocorre que o Imposto de Renda foi retido no Brasil. Essa premissa foi aceita pela DRJ, constando inclusive na sua ementa essa certeza.

Com todo respeito ao trabalho da fiscalização e ao entendimento da DRJ, alinha-me à interpretação de que o direito da Recorrente está garantido pela lei e que não poderia ser restringido por Instrução Normativa.

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

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

- (i) ser a filial domiciliada em país de tributação favorecida, definidos pelo artigo 24 da Lei nº 9.430/1996;
- (ii) ocorrer a adição, para fins de apuração do lucro real, dos resultados da filial ao lucro líquido da matriz ou controladora domiciliada no Brasil.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*§ 1º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a coligada no exterior manter qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no*

*seu balanço para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da coligada no Brasil.*

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

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

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

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

Desta maneira, seria irrelevante, 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. Nessa hipótese, tem-se a formação do chamado “saldo negativo de IRPJ” e a possibilidade de compensá-lo, inexistindo qualquer limitação à sua utilização.

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

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

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

*“Artigo 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o artigo 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo artigo 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De fato, o IR-Fonte retido sobre as remessas ao exterior tem natureza antecipatória e sua exigência não pode tornar-se definitiva.

Além disso, o lucro gerado pela filial do Recorrente domiciliada nas Ilhas Cayman foi devidamente considerado para fins de apuração de seu Lucro Real, conforme documentação anexada (fl. 3191 dos autos), tendo a filial gerado, no ano-calendário de 2015, lucro no valor de R\$ 1.555.794.693,93, o qual foi adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real, reduzindo o prejuízo do Recorrente. A adição do valor em questão consta na Parte A do LALUR anexada pela Autoridade Fiscal no processo administrativo (fl. 39).

Desta maneira, a compensação do IR/Fonte incidente sobre remessas à filial do Recorrente não está condicionada à apuração de lucro real positivo pela matriz residente no Brasil, mas tão somente à filial estar domiciliada em país de tributação favorecida e seu lucro ser computado na apuração do Lucro Real da matriz, no caso, da Recorrente. Não reconhecer a possibilidade de tomada de crédito é, nesse caso, tornar definitiva a incidência de imposto que deveria ser considerado mera antecipação do IRPJ devido ao final do ano-calendário e tributar pessoa jurídica não pelo acréscimo patrimonial, isto é, por sua renda, mas pela transferência de recursos para sua filial, incidência que não capta manifestação de renda.

Entendo que é suficiente para fundamentar minha fundamentação, a qual se resume no entendimento de que deve ser afastada a vedação imposta pela Autoridade Fiscal, corroborado pela DRJ, previsto pela norma do artigo 14 da IN SRF 213/2002, pelo motivo de ter sido identificado prejuízo fiscal no período.

Diante o exposto, voto por conhecer o recurso, afastar a preliminar e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni

## Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Logo, não há vício na aplicação da Instrução Normativa SRF n.º 213, de 2002, que simplesmente regulamenta a previsão contida em texto normativo expresso.

Por fim, além da necessária observância do art. 26, § 1º da Lei n.º 9.249, de 1995, por força do contido parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, importa observar que a própria dicção do *caput* do art. 9º já traz limite ao direito de “compensação” (no caso, dedução) do *imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial estrangeira com o imposto devido sobre o lucro real da matriz*. Isto porque, para que haja *imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil*, é indispensável que haja base impositiva no período. E, obviamente, 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.

No caso dos autos, conforme assentado no voto vencido, a Interessada informou em sua ECF que apurou prejuízo fiscal no ano-calendário 2015. Se apurou prejuízo, não há, conforme disposição legal, como deduzir o IRRF decorrente de receitas auferidas pela filial situada no exterior (Ilhas Cayman), impondo-se, por consequência, a manutenção da glosa do valor de R\$393.284.023,50 perpetrada pelo fisco.

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

(assinado digitalmente)  
**Maurício Novaes Ferreira**