



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.905179/2014-54
ACÓRDÃO	1402-007.088 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

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: 2012

LUCROS E IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. APROVEITAMENTO NO BRASIL. CONDIÇÕES.

O tributo pago no exterior, passível de compensação no Brasil, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital lá obtidos, que tenham sido computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica brasileira e que esta apure resultado positivo no período.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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\$ 228.765.085,08 - 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 Mauritânia 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.

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, Mauritânia 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 nº 1402-000.451, desta Turma Ordinária, sessão de 17/08/2017 (fls. 10747/10763).

Como já relatado na ocasião, está-se diante de recurso voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/SP1, em sessão de 05 de maio 2016 (fls. 9455/9466)¹, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada perante aquela Turma Julgadora, não reconhecendo o direito creditório remanescente (R\$ 228.765.085,08) relativo ao Saldo Negativo de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ apurado no ano-calendário de 2012, mantendo a posição da DEINF/SP, exarada no DD de 09/03/2015 – nº de rastreamento: 098673437 (fls. 4711) e Anexos (fls. 4712/4721):

 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DEINF SÃO PAULO		DESPACHO DECISÓRIO Nº de Rastreamento: 098673437 DATA DE EMISSÃO: 09/03/2015					
1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO							
CNPJ 90.400.888/0001-42	NOME EMPRESARIAL BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.						
2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP							
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 16230.75054.180714.1.7.02-0098	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO Exercício 2013 - 01/01/2012 a 31/12/2012	TIPO DE CRÉDITO Saldo Negativo de IRPJ	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 16327-905.179/2014-54				
3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL							
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	228.765.085,08	115.833.088,18	399.875.597,06	0,00	0,00	0,00	744.473.770,32
CONFIRMADAS	0,00	108.576.538,18	399.875.597,06	0,00	0,00	0,00	508.452.135,24
Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 737.217.220,32 Valor na DIPJ: R\$ 737.217.220,32 Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 737.217.220,32 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\$ 508.452.135,24 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: 37113.42832.180714.1.3.02-7614 NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 03363.87576.290814.1.3.02-8778 02563.24485.190814.1.3.02-2508 38878.33149.150814.1.7.02-3246 Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2015.							
PRINCIPAL	MULTA	JUROS					
260.701.701,46	52.140.340,26	18.715.508,77					

De acordo com o Anexo (fls. 4712):

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Pago no Exterior

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
228.765.085,08	0,00	228.765.085,08	Ausência de previsão legal para dedução

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

Segundo o DD, o indeferimento do pedido deu-se em razão da não confirmação do Imposto de Renda deduzido relativo às receitas auferidas no exterior.

Irresignada, a interessada acostou manifestação de inconformidade (fls. 2/38) na qual, conforme bem resumido pelo relatório da decisão recorrida (fls. 9456/9459), aduziu:

“2 Do aproveitamento do IRRF de R\$ 42.428.830,04: o direito ao crédito é oriundo das retenções a que a filial de Cayman se submeteu, cujo valor foi computado na determinação do lucro real da matriz brasileira;

2 Se o aproveitamento não fosse possível, a requerente seria tributada duas vezes: a primeira na retenção “exclusiva”, e a segunda na tributação dos resultados no Brasil (art.25 da Lei nº 9.249/95), sem o aproveitamento do imposto de renda incidente sobre esse mesmo resultado do exterior;

2 Do aproveitamento do IRRF de R\$ 127.874.175,84: A beneficiária de todas as 33 operações impugnadas pela autoridade fiscal é a filial de Cayman da requerente, e não “terceiros” com os quais ele não mantém relação de interdependência;

2 Muito embora figure como “agente de pagamento” uma terceira pessoa não ligada à requerente (Mizuho Corporate Bank Ltd, JP Morgan Chase Bank e The Bank of New York Mellon) estas pessoas não foram as beneficiárias dos juros, tampouco foram as emissoras dos títulos. Logo não foram as beneficiárias do IR retido pela requerente no código 0481;

2 Para a operacionalização dos ROF do BCB do Brasil, no caso a assunção de dívida, é obrigatória a inclusão de um agente de pagamento. Essa pessoa figura apenas como “canal” (mero intermediário) para o fluxo financeiro, mas não corresponde, juridicamente, ao beneficiário dos recursos remetidos;

2 O agente de emissão/lançamento é o emissor do título internacional, o qual é beneficiário dos juros (suporta o ônus do IRRF sobre remessas dos juros). Houve um fluxo financeiro; via agente de pagamento, câmara de compensação e, posteriormente, ao beneficiário situado em Cayman;

2 O IRRF sobre rendimentos pagos à filial de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e não compensado em virtude de as beneficiária ser domiciliada em país enquadrado no art.24 da Lei nº 9.430/96, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada, quando os resultados da filial, que contenham

referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica brasileira;

☐ *A Lei não condiciona o aproveitamento do IRRF ao resultado positivo da matriz brasileira, ou seja, ter ou não havido base tributável sujeita ao IRPJ é fato irrelevante para o direito às compensações não homologadas;*

☐ *Houve a adição do lucro da filial estrangeira ao lucro real da empresa brasileira de R\$ 1.384.995.410,04 (Ficha 09 B da DIPJ 2013/2012);*

☐ *Os adiantamentos, não passíveis de compensação com o imposto devido no exercício tão somente porque a situação era de prejuízo fiscal, devem ser obrigatoriamente considerados como pagamentos indevidos, e a eles aplicável todas as consequências jurídicas pertinentes, dentre elas a possibilidade de imediata restituição via PER/DCOMP;*

☐ *O limite imposto pelo art.26 da Lei nº 9.249/95 tão somente nega eventual crédito pela quantia tributada no exterior que exceder a quantia tributada no país. Essa quantia não se refere ao efetivo pagamento de imposto no Brasil dizendo respeito ao imposto de renda incidente e não o IR pago no Brasil;*

☐ *No caso do art.26 da Lei nº 9.249/95 existe o afastamento da universalidade aplicável ao IR, de forma que, no caso concreto, não se deve considerar todas as entradas e saídas de valores do patrimônio. Deve levar em consideração a individualização da incidência;*

☐ *O limite do art.26 da Lei nº 9.249/95 não se refere ao IR pago no Brasil sobre resultados no exterior, mas, sim, ao imposto incidente no país sobre resultados de filiais devidamente adicionados ao lucro real;*

☐ *Os recolhimentos de IRRF foram retidos e pagos no Brasil, por meio de DARF;*

☐ *Inexiste lei impedindo a compensação no caso de prejuízo fiscal, não se prestando a IN RFB nº 213/12 a regulação do mencionado assunto”.*

Apreciando a MI, a DRJ pontuou (fls. 9461/9465):

“A autoridade fiscal não pode reconhecer à pleiteante a dedução do IRRF sem a comprovação de que as receitas correspondentes foram oferecidas à tributação, cabendo à reclamante comprová-la, o que não logrou êxito.

Quanto ao IRRF decorrente de operações com o exterior no valor R\$ 228.765.085,08 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\$ 42.428.830,04 e pelo próprio Banco Santander S.A, no valor de R\$ 186.346.255,26 (compensação respaldado no permissivo legal contido no artigo 9º da MP 2.158-35/2001).

A Fiscalização concluiu que do montante de R\$ 186.346.255,26 apenas o valor de R\$ 58.462.079,22 refere-se à retenção do IR decorrente de operações de pagamento de juros feita pelo Banco Santander à sua filial nas Ilhas Cayman. A diferença (R\$ 127.874.175,84), resulta de operações realizadas entre o Banco Santander e outras pessoas jurídicas domiciliadas no exterior com as quais não mantém relação de interdependência. Confirmou-se também a existência de retenção do IR no código 0481 no valor de R\$ 42.428.830,04 decorrente de operações de mútuo realizadas entre diversas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e a filial das 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.

Segundo a contribuinte, a beneficiária de todas as 33 operações impugnadas pela autoridade fiscal é a filial de Cayman da requerente, e

não “terceiros” com os quais ele não mantém relação de interdependência.

A documentação apresentada pela interessada na manifestação de inconformidade condiz com o entendimento da autoridade fiscal, o qual identificou o pagamento de juros feito por diversas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil à sua filial, nas ilhas Cayman. A documentação de fls.22/24 encontra-se ilegível e não permite a identificação dos agentes participantes das operações não se prestando como meio de prova.

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\$ 58.462.079,22. 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 2012, a filial do Banco Santander domiciliada nas Ilhas Cayman apurou um lucro líquido no valor de R\$ 1.384.995.410,04. 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, 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. Assim, muito embora se reconheça a existência do crédito no valor de R\$ 58.462.079,22 favorável à contribuinte, não é possível sua utilização como antecipação do devido no ajuste anual do ano-calendário de 2012, devendo o mesmo ser controlado em livros fiscais para futura utilização.

Em razão do exposto fica claro que o argumento da contribuinte de que o limite imposto pelo art.26 da Lei nº 9.249/95 tão somente nega eventual crédito pela quantia tributada no exterior que exceder a quantia tributada no país não merece guarida de acordo com a legislação de regência.

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

Na continuidade, afastou as arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade e a respeito da juntada de documentos extemporâneos registrou a necessária obediência ao artigo 16, do PAF.

E concluiu (fls. 9465):

“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: 2012

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. 9487/9517) no qual rebate ponto a ponto a decisão recorrida, reforça sua posição e pontua especificamente:

“Grande parte da glosa discutida advém, data vênia, de equivocada interpretação quanto às operações de remessa de juros para pagamento de Notes/Bonds emitidos pela filial da Recorrente situada nas Ilhas Cayman, pagamentos esses que necessitam de diversos agentes bancários no exterior,

e que se constituem em assunto extremamente específico, em regra desconhecido de pessoas que não trabalham no mercado financeiro.

Certamente se as características técnicas, operacionais e procedimentais desses pagamentos fossem conhecidas, a conclusão teria sido pela validade do aproveitamento dos R\$ 127.874.175,58, recolhidos com DARF no código 0481.

*Por ocasião da manifestação de inconformidade, a Recorrente **protestou pela posterior juntada de laudo técnico** que demonstrasse que a única beneficiária das 33 operações impugnadas pela DIORT era a filial das Ilhas Cayman, e não terceiros com os quais a Recorrente não mantém relação de interdependência.*

*Entretanto, diante do elevado fluxo financeiro dessas operações, das documentações consultadas e validadas, e da complexidade própria da matéria – fatos completamente alheios à Recorrente – o laudo técnico produzido pela KPMG TAX ADVISORS Ltda. não pode ser concluído antes da decisão de primeira instância. Note que o laudo foi assinado apenas em maio de 2016, e conta com 34 folhas, além de 61 anexos com 1.157 folhas, perfazendo um total de **1.191 páginas**, tendo sido analisados os seguintes documentos:*

- 1) Bond/Notes
- 2) Contratos de câmbio
- 3) Telas do headers do Sistema Swift
- 4) Documentos de emissão
- 5) Telas Header e Sender/Receiver do Swift
- 6) Telas do Sistema Sigon
- 7) Documentos contábeis
- 8) Balancetes entregues para o Bacen
- 9) Telas do Sistema Sisbacen
- 10) Balancete analítico detalhado
- 11) Documentos protocolados na Cosif
- 12) DIPJ

Mas como referido laudo não foi anexado à impugnação, corre-se o risco de se entender, ainda que equivocadamente, que a prova é intempestiva.

Não negamos que as normas de preclusão sejam indispensáveis ao devido processo legal.

(...)

Mas e se não produzir provas na impugnação? Poderia o julgador deixar de recebê-las, em que pese as onerosas consequências à Administração Pública que esse ato acarretará, tais como provocação desnecessária do Poder Judiciário e possível condenação em sucumbência?

Certamente que não.

O limite temporal contempla o recebimento de provas após a impugnação, nas duas situações a seguir:

1) Se a prova não tiver sido juntada antes pelas razões previstas nas alíneas a, b e c do § 4º acima; e

2) Pela impossibilidade de o sujeito passivo defender-se de forma plena, considerando a complexidade da autuação versus o tempo que lhe foi legalmente conferido para apresentação da defesa. Trata-se de comprovada impossibilidade material de se defender no prazo legal.

O caso concreto subsume-se à segunda hipótese, sem que com isso estejamos defendendo que a busca da verdade material se presta a suprir a inércia do contribuinte que, regularmente intimado, deixe de apresentar provas a seu favor.

E tampouco consiste em subterfúgio a estratégias protelatórias, mas apenas uma forma de garantir a legalidade e equilibrar a celeridade processual com a ampla defesa e a segurança indispensáveis à solução do litígio, conforme já foi decidido pelo CARF nos Acórdãos n. 108-09622/2008 e CSRF/03-04.981/2006, dentre inúmeros outros.

Colenda Câmara, jamais houve inércia da Recorrente, e, portanto, ela não pode ser punida. Como é sabido, preclusão não é apenas decurso de prazo, mas o decurso qualificado pela inércia do contribuinte. Se o sujeito passivo prova que diligenciou na busca de documentação necessária à sua ampla defesa, mas que, até o término do prazo legal, apenas parte dos fatos puderam ser elucidados, protestando, na impugnação administrativa, pela juntada posterior de documentos e alegações, os pedidos de juntada de laudo, e baixa em diligência, devem ser deferidos.

Ora, o fato de a natureza e o fluxo financeiro das remessas internacionais envolvidas nesse processo serem muito peculiares, e basearem-se em uma infinidade de códigos e números, tornam as operações de difícil compreensão para profissionais não familiarizados com a matéria. Também por isso, o laudo assume vital importância, e precisou ser muito didático ao indicar todo o fluxo “percorrido” pelo dinheiro, caso contrário seria de pouca utilidade e confiabilidade.

Ocorre que esse emaranhado de coleta de documentos, conferências, rastreamentos, validações, explicações etc., demandou um longo período de tempo.

É por isso que a Recorrente insiste que não foi inerte e que devem lhe ser asseguradas condições reais de defesa. Em processo envolvendo quantia milionária, em que a contribuinte entende ter razão, jamais poderia ela prescindir de prova que considera imprescindível para a defesa de seu direito: prova técnica imparcial, produzida por terceiro de reputação ilibada, e que ratificou os argumentos da autuada.

Por fim, não poderíamos deixar de registrar que a recusa no recebimento e análise do laudo, em processo que envolve crédito tributário superior a 400 milhões de reais, em absolutamente nada contribuirá para o interesse público, pois se o contribuinte estiver certo em algum momento o crédito tributário será anulado, com indiscutível prejuízo aos cofres públicos, inclusive em razão do advento do CPC/15, que em seu art. 85, § 3º, prevê a condenação de elevada sucumbência para os processos em que a Fazenda Pública estiver envolvida.

O laudo técnico da KPMG corrobora as alegações defendidas pela Recorrente em sua manifestação de inconformidade, compilando e consolidando os documentos apresentados à DIORT.

Assim, em função do princípio da busca da verdade material, que rege o contencioso administrativo, faz-se mister a apreciação do relatório técnico, especialmente com a determinação de baixa dos autos em diligência.

Ora, o interesse público perseguido de ofício pela Administração é indisponível. Por isso mesmo, os princípios da legalidade e da supremacia do interesse público conduzem à busca da verdade material, que pressupõe linguagem competente, possibilidade de contraditório e investigação inquisitória (esta última conferindo à Administração o direito de não se limitar a determinados meios de prova e o dever de não prescindir das diligências probatórias necessárias à identificação de eventual fato jurídico tributário, cuja constatação a lei faz depender a pretensão tributária)".

Depois de trazer doutrina sobre o tema “verdade material”, discorre novamente sobre a necessidade de se aceitar o laudo juntado nesta fase procedimental como meio de prova, aduz longamente sobre as operações nominadas como “**emissão de Notes/Bonds no exterior**” (RV – fls. 9494/9500) e detalha o seu pensamento acerca dos valores indeferidos, oportunidade em que basicamente repisa o que expôs na manifestação de inconformidade, acrescentando outros aspectos entendidos pertinentes, sempre realçando que (RV – fls. 9513):

- (i) **O resultado da filial (que continha os rendimentos que originaram a obrigação de reter imposto de renda na fonte) foi adicionado ao lucro real da pessoa jurídica brasileira; e**
- (ii) **Foi observado o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre tais rendimentos.**

E prossegue, rebatendo o entendimento da decisão recorrida quando assenta não ser possível o crédito buscado em razão da apuração de prejuízo fiscal no período (RV – fls. 9516):

“A decisão ora recorrida encontra-se eivada de ilegalidade, pois, em detrimento do § 8º do art. 395 do RIR (art. 9º da MP 2158-35/01), e do art. 26 da Lei nº 9.249/95, de conteúdo completo para disciplinar a presente situação, buscou fundamento de validade em instrução normativa incompatível com o texto legal, que inovou o ordenamento ao dispor, como condição para o aproveitamento imediato do IRRF, que o contribuinte apure lucro real positivo.

*Instrução normativa é veículo introdutor de normas secundárias e, nesta condição, subordinam-se material e formalmente às leis ordinárias. Tanto a Instrução Normativa nº 213/12, quanto o despacho decisório, partem do equivocado entendimento de que o resultado positivo obtido no exterior deve ser absorvido pelo prejuízo da operação brasileira, ainda que o IRRF, controlado na Parte B do Lalur, possa ser aproveitado quando e se a empresa, no futuro, tiver lucro. Afora isso, tal crédito não deve ser corrigido pela Selic, em mais uma demonstração de que o entendimento da RFB não pode prevalecer, pois violaria direito do contribuinte, de compensar crédito correspondente aos **adiantamentos** realizados em exercício em que apurou prejuízo.*

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 observadas”.

Para concluir requerendo o provimento do recurso, com a reforma da decisão de 1º Piso, a recepção como elemento de prova do laudo da KPMG e, alternativamente, a baixa dos autos à Unidade de origem para diligência “a fim de que a DIORT se manifeste sobre referido laudo técnico”.

Com o recurso voluntário foi acostado o já citado laudo técnico, emitido por KPMG, divido e juntado ao e-processo em 12 (doze) itens (fls. 9518/10742).

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. 10747/10763), 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 18/09/2019”** (fls. 11960/11976).

Cientificada em 09/10/2019 (fls. 11979), a recorrente manifestou-se rebatendo, naquilo que lhe foi desfavorável, as conclusões expressas no referido relatório, conforme petição de 15/10/2019 (fls. 11982/11992).

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.

Lembrando, os autos estão voltando a julgamento após conclusão da diligência determinada pela Resolução nº 1402-000.451, sessão de 17/08/2017 (fls. 10747/10763), cujo teor abaixo reproduzo, para melhor entendimento e confronto com o Relatório Fiscal do condutor do procedimento e a contrafé da contribuinte:

O litígio diz respeito a possível saldo remanescente de direito creditório do recorrente, não reconhecido pela Autoridade que exarou o DD, e se resumiria à seguinte posição (fls. 144):

Análise das Parcelas de Crédito			
Imposto de Renda Pago no Exterior			
Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
228.765.085,08	0,00	228.765.085,08	Ausência de previsão legal para dedução

Valor (R\$ 228.765.085,08) que tem a seguinte composição (com ajuste de centavos):

- R\$ 42.428.830,04 – mútuos entre a filial do recorrente em Cayman e “outras PJ” domiciliadas no Brasil;
- R\$ 127.874.175,84 - operações realizadas entre o Banco Santander e outras pessoas jurídicas localizadas no exterior, não domiciliadas em países com tributação diferenciada; e,

➤ R\$ 58.462.079,22 - retenção do IR decorrente de operações de pagamento de juros feita pelo Banco Santander à sua filial nas Ilhas Cayman.

Segundo “Relatório Fiscal” (fls. 9446/9452) que analisou manualmente o pedido e embasou o DD, a situação estampada foi a seguinte:

“I – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE 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\$ 228.765.085,08 indicado como antecipação do imposto de renda devido na DIPJ e não confirmado pelos sistemas da RFB refere-se à retenções incidentes nas operações de pagamento de juros à sua filial nas Ilhas Cayman, por clientes no Brasil, no valor de R\$ 42.428.830,04 e pelo próprio Banco Santander S.A, no valor de R\$ 186.346.255,26. Alega que realizou a compensação respaldado no permissivo legal contido no artigo 9º da MP 2.158-35/2001.

5. Para comprovar a regularidade da operação apresentou cópia dos DARF, Contrato de Câmbio e outros documentos fiscais e contábeis.

6. Analisando-se as informações do contribuinte verificou-se que do montante de R\$ 186.346.255,26 apenas o valor de R\$ 58.462.079,22 refere-se à retenção do IR decorrente de operações de pagamento de juros feita pelo Banco Santander à sua filial nas Ilhas Cayman. A diferença (R\$ 127.874.175,84), resulta de operações realizadas entre o Banco Santander e outras pessoas jurídicas domiciliadas no exterior com as quais não mantém relação de interdependência.

7. Confirmou-se também a existência de retenção do IR no código 0481 no valor de R\$ 42.428.830,04 decorrente de operações de mútuo realizadas entre diversas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e a filial das Ilhas Cayman.

8. 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.

9. 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.

10. 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, e ainda, o IRRF decorrente do pagamento de juros feito por diversas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil à sua filial, nas ilhas Cayman. 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 como antecipação pela matriz), 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). 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.

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\$ 58.462.079,22. No entanto, devem ainda ser analisadas outras regras estabelecidas pela legislação como condições suficientes ao reconhecimento do direito creditório.

12. No ano-calendário de 2012 a filial do Banco Santander domiciliada nas Ilhas Cayman apurou um lucro líquido no valor de R\$ 1.384.995.410,04. 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. Ao apurar o Lucro Real o resultado foi o de Prejuízo Fiscal, 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 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.

14. Assim, muito embora se reconheça a existência do crédito no valor de R\$ 58.462.079,22 favorável ao contribuinte, deve-se negar sua utilização como antecipação do devido no ajuste anual do ano-calendário de 2012. Devendo o mesmo ser controlado em livros fiscais para futura utilização”.

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

1. em princípio, **valores retidos na fonte relativos 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\$ 228.765.085,08**, decorrente de operações com o exterior e indicado pelo recorrente como antecipação do imposto de renda devido na DIPJ, i) **R\$ 42.428.830,04 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\$ 127.874.175,84 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;** e, iii) **R\$ 58.462.079,22**, devidamente comprovado, **referir-se-iam 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, mesmo que “em tese”, este último valor - **R\$ 58.462.079,22** - pudesse ser utilizado como antecipação do devido a título de IRRF, fato é que no ano-calendário de 2012 a filial do Banco Santander domiciliada nas Ilhas Cayman apurou um lucro líquido no valor de R\$ 1.384.995.410,04 **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, não restando assim imposto devido**, o que levaria à impossibilidade de seu aproveitamento imediato, devendo ser controlado no LALUR, parte “B”.

Contra este assentamento, ratificado pelo Acórdão combatido, o recorrente discorreu longamente aduzindo que o valor de **R\$ 42,4 milhões**,

independente de se referir a operações da filial com a matriz ou com terceiros estaria ao abrigo do artigo 395, do RIR/1999, por isso sua participação na composição do saldo negativo não mereceria reparos; sobre o remanescente de **R\$ 127,8 milhões** expõe acreditar que “a manutenção da glosa do IR advenha de uma equivocada interpretação da DIORT quanto às características técnicas, operacionais e procedimentais desses pagamentos” (RV – fls. 9504) e que a baixa dos autos para diligência e a leitura do “relatório técnico da KPMG, que, ao responder o segundo questionamento formulado pela Recorrente, individualizou cada uma das trinta e três operações glosadas, identificando as respectivas remessas realizadas pela Recorrente” (ibidem) solucionará a questão; e, finalmente, acerca do montante de **R\$ 58.462.079,22**, a princípio aceito pelo Fisco, mas indeferido por suposto extravasamento do limite legal para compensação (fruto do prejuízo em 2012), diz que tal posição não se sustenta à luz da legislação vigente.

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 PAF², mais não fosse, até

^{2 2} 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; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

pelo princípio da busca da verdade material, 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 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 acostado pelo recorrente (fls. 9518/10742), ou seja, mais de 1.200 páginas, 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 no desempenho de suas funções de julgador 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/1999³.

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.

³ 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 ([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](#)).

Neste cenário, considerando o que consta nos autos, especificamente as alegações do recorrente de que teria obedecido aos limites legais para aproveitamento do montante de R\$ 58.462.079,22 a princípio aceito pelo Fisco e as longas e exaustivas alegações do contribuinte, suportadas pelo laudo da KPMG em relação ao valor de R\$ 127.874.175,84 (operação nominada de **emissão de Notes/Bonds no exterior**” - RV – fls. 9494/9500 – Laudo – fls. 9518/10742), 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:

1. se o recorrente extrapolou o limite para compensação do IRRF relativo a operações externas em face do prejuízo apurado no ano-calendário/2012, impedindo o aproveitamento no mesmo período do montante de **R\$ 58.462.079,22**, 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 em relação ao montante questionado de **R\$ 127.874.175,84**;

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

4. 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;

5. 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 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;

6. do procedimento de diligência, inclusive do relatório referido no item “5” (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 18/09/2019”** (fls. 11960/11976) 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 1402-000.451.

Para melhor fixação, reproduzem-se excertos do Relatório:

3. Em relação à parcela relativa ao Lucro no Exterior a autoridade fiscal alegou que do montante de R\$ 186.346.255,26 apenas o valor de R\$ 58.462.079,22 referia-se à retenção do IR decorrente de operações de pagamento de juros feita pelo Banco Santander à sua filial nas Ilhas Cayman. A diferença (R\$ 127.874.175,84), seria resultado de operações realizadas entre o Banco Santander e outras pessoas jurídicas domiciliadas no exterior com as quais não mantém relação de interdependência. Diz haver, ainda, uma parcela de Imposto Retido Na Fonte, código 0481, no valor de R\$ 42.428.830,04 decorrente de operações de mútuo realizadas entre diversas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e a filial das Ilhas Cayman.
4. Inconformado, o contribuinte apresentou dentro do prazo legal, manifestação de inconformidade junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1).
5. Em 05 de maio de 2016, por meio do Acórdão nº 16-72.592, a 2ª Turma da DRJ/SP1 decidiu por unanimidade de votos, NÃO HOMOLOGAR A COMPENSAÇÃO, nos termos do voto do relator.
6. Contra a decisão, o contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Voluntário que foi recebido e conhecido pelo CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), que por meio da Resolução nº 1402-000.451, de 17 de agosto de 2017, decidiu por converter o julgamento em diligência, a fim de que a Deinf/SPO, Unidade administrativa de origem, esclareça diversas questões relacionadas ao feito, conforme conclusão do voto, que ora se transcreve:

8. Iniciaremos nossa abordagem pelo item I - "*se o recorrente extrapolou o limite para compensação do IRRF relativo a operações externas em face do prejuízo apurado no ano-calendário/2012, impedindo o aproveitamento no mesmo período do montante de R\$ 58.462.079,22, 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, código 0481, 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.

12. 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, ou seja, há uma efetiva proporcionalidade a ser respeitada. Assim, a pessoa jurídica no Brasil, 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. Desta forma, em obediência ao que dispõe a norma, IN SRF nº 213/2002, que disciplina a compensação do imposto de renda pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil, no período em análise, procedemos aos cálculos pertinentes e apuramos o seguinte:

14. No ano-calendário de 2012 o contribuinte declarou na DIPJ - Ficha 09B - Demonstração do Lucro Real - PJ Componente do Sistema Financeiro, linha 07, o valor de R\$ 1.384.995.410,04 (Hum bilhão, trezentos e oitenta e quatro milhões, novecentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e dez reais e quatro centavos) a título de Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior.

15. Sobre esse valor aplicamos a alíquota do Imposto de Renda de 15%, mais o adicional de 10% sobre o valor do lucro que excede a parcela de R\$ 240.000,00, (duzentos e quarenta mil reais) e obtivemos o valor máximo que seria permitido pela legislação como passível de ser utilizado na compensação no Brasil no montante de R\$ 346.224.852,51 (Trezentos e quarenta e seis milhões, duzentos e vinte e quatro mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e cinquenta e um centavos). Esse valor é superior ao declarado pelo contribuinte como efetivamente pago, que foi na ordem de R\$ 228.765.085,08 (Duzentos e vinte e oito milhões, setecentos e sessenta e cinco mil, oitenta e cinco reais e oito centavos). Assim, para efeito de limite deverá ser considerado este último, uma vez que a legislação, adota, como regra, o limite do valor efetivamente pago no exterior. Vejamos os cálculos:

16. Passando à segunda parte do cálculo do valor compensável verificou-se que o valor da base de cálculo do Imposto de Renda antes e após a adição do lucro no exterior foi de, respectivamente, R\$ 2.408.195.232,74 (Dois bilhões, quatrocentos e oito milhões, cento e noventa e cinco mil, duzentos e trinta e dois reais e setenta e quatro centavos) negativos, e R\$ 1.023.199.822,70 (Hum bilhão, vinte e três milhões, cento e noventa e nove mil, oitocentos e vinte e dois reais e setenta centavos) negativos, ou seja, prejuízo fiscal, resultando assim, em ausência de imposto de renda devido no ano-calendário. Vejamos os cálculos:

17. Nota-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, a diferença positiva entre os valores calculados 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), que resultou no valor "Zero", 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. Assim, em tese, o contribuinte poderia controlar na parte "B" do Lalur o valor de R\$ 228.765.085,08, conforme cálculos já apresentados no item 14 desse relatório. Contudo, no Despacho Decisório da lavra da DEINF/SPO, reconheceu-se a liquidez e certeza do valor de R\$ 58.462.079,22 oriundo do pagamento de Imposto de Renda Exterior. Portanto, deve o contribuinte proceder ao registro e controle desse montante na parte "B" do Lalur, para utilização em anos posteriores.

21. Passaremos a análise do item 2: *"análise 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 em relação ao montante questionado de R\$ 127.874.175,84;"*

22. Por meio de Despacho Decisório, de fls. 4711/4712 a autoridade fiscal deixou de reconhecer a liquidez e certeza do alegado crédito tributário no valor de R\$ 127.874.175,84, oriundo de retenção na fonte do Imposto de Renda no Brasil sobre remessa de juros ao exterior feita pelo Banco Santander Brasil S.A, à sua filial estabelecida nas Ilhas Cayman, por não restar comprovado que efetivamente as operações financeiras tinham como partes, as empresas ligadas.

23. Em análise preliminar dos documentos juntados pelo contribuinte em sede de Manifestação de Inconformidade (fls. 02/4709) e de Recurso Voluntário (fls. 9487/10742) , em especial do Laudo técnico da lavra da Empresa KPMG assessores LTDA (fls. 9518/9551), 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 nº 05/2019, de 23/01/2019 (fls. 10765/10767), a apresentar os documentos necessários à conclusão da auditoria fiscal.

24. Alegando dificuldades na obtenção dos documentos solicitados pela fiscalização, o contribuinte, protocolou, em 22/02/2019, pedido de dilação de prazo (petição à fl. 10773), que lhe foi concedido, por meio de nova abertura de prazo no sistema e-processo.

25. Em 24 de maio 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. 11145/11957).

26. Assim, o processo encontra-se instruído com dois Laudos Técnicos da empresa KPMG e demais documentos, como: contratos de emissão de NOTES/BONDES, contratos de câmbio, telas dos sistemas SISBACEN, telas do sistema SWIFT, telas do sistema Sigom (sistema interno de contabilidade), Razão contábil, balancete contábil. Faz-se oportuno registrar que grande parte desses documentos foram juntados aos autos, apenas quando da apresentação do recurso

voluntário e em resposta à intimação 05/2019, portanto, não haviam sido analisados quando da emissão do Despacho Decisório, pela autoridade fiscal.

27. A apresentação dos Laudos Técnicos da KPMG, Assessores Ltda, tiveram como objetivo confirmar e demonstrar, por meio de documentos disponibilizados pelo contribuinte, que o beneficiário final das remessas de juros sobre as quais incidiram o Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor de R\$ 127.874.175,84, foi de fato a agência do Banco Santander Cayman. Há no corpo do documento a ressalva de que o resultado dos serviços não constitui um Laudo Pericial ou Contábil ou Parecer Pericial contábil, tal como previsto na NBC TP01.

(...)

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 contratos, 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 os distribui a seus titulares, 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 (Laudos 1 – fls. 9518/10742 e Laudo 2 – fls. 11146/11957), 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 (código da Instituição BSCHKYKXXX).

41. Nas telas do sistema interno de contabilidade, denominado Sigom, (Laudos 1 – fls. 10466/10742 e Laudo 2 – fls. 11789/11857), pôde-se verificar que as operações de recebimento de juros foram registradas nas seguintes contas:

44. Com base na análise que se fez dos documentos apresentados pelo contribuinte na fase recursal, em especial, os esclarecimentos trazidos a baila pela Empresa KPMG (Laudos e demais documentos) acerca do *iter* financeiro, operacional e contábil, das operações de Bonds/Notes é possível afirmar que o beneficiário final das remessas de juros sobre as quais incidiram o Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor de R\$ 127.874.175,84 (Cento e vinte e sete milhões, oitocentos e setenta e quatro mil, cento e setenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos), foi de fato a agência do Banco Santander Cayman. O Abaixo, transcrevemos planilha em que há o registro das operações analisadas e validadas pela fiscalização, com a indicação do documento probatório e folhas do presente processo.

45. Assim, deve-se reconhecer a liquidez e certeza do crédito tributário no valor de R\$ 127.874.175,84, (Cento e vinte e sete milhões, oitocentos e setenta e quatro mil, cento e setenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos) oriundo da retenção na fonte incidente sobre as remessas de juros efetuadas, no ano-calendário de 2012, pelo Banco Santander (Brasil) S.A, código de receita 0481, a sua filial estabelecida nas Ilhas Cayman.

Para concluir o seu Relatório na forma seguinte (fls. 11975/11976):

46. Com base no exposto, passa-se a responder aos quesitos formulados pelo CARF:

1. se o recorrente extrapolou o limite para compensação do IRRF relativo a operações externas em face do prejuízo apurado no ano-calendário/2012, impedindo o aproveitamento no mesmo período do montante de R\$ 58.462.079,22, impondo seu controle no LALUR, parte "B";

Resposta: Tendo em vista à análise se fez do caso em concreto é possível afirmar que o contribuinte, em face de ter apurado prejuízo fiscal no ano-calendário de 2012, tanto antes da inclusão dos lucros auferidos por sua filial estabelecida nas ilhas Cayman, no montante de R\$ 1.384.995.410,04, 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\$ 58.462.079,22, 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 em relação ao montante questionado de R\$ 127.874.175,84;

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\$ 127.874.175,84 (Cento e vinte e sete milhões, oitocentos e setenta e quatro mil, cento e setenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos) 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 2012. Assim, o crédito tributário

Cientificada da conclusão dos trabalhos, a recorrente manifestou-se (fls. 11982/11992), basicamente reafirmando seu entendimento já expresso nas peças recursais.

Especificamente em relação à diligência, seu pensamento pode ser visto pelo excerto abaixo (fls. 11984/11985):

Pois bem. Após análise de toda a prova produzida nos autos, a DEINF reconheceu expressamente que absolutamente todo o IR declarado (de R\$ 228.765.085,08) é passível de aproveitamento.

Vejamos os termos do item 20 do relatório de diligência:

20. Assim, em tese, o contribuinte poderia controlar na Parte 'B' do LALUR o valor de R\$ 228.765.085,08, conforme cálculos já apresentados no item 14 desse relatório. Contudo, no Despacho Decisório da lavra da DEINF/SPO, reconheceu-se a liquidez e certeza do valor de R\$ 58.462.079,22 oriundo do pagamento de imposto de Renda Exterior. Portanto, deve o contribuinte proceder ao registro e controle desse montante na parte 'B' do LALUR, para utilização em anos posteriores.

Vale lembrar que este montante é composto por “TRÊS IR FONTES” distintos:

a) R\$ 127.874.175,84 referem-se às operações realizadas entre o Banco Santander (Brasil) S/A e outras pessoas jurídicas domiciliadas no exterior com as quais ele não mantém relação de interdependência.

b) R\$ 42.428.830,04 decorrem de operações de mútuo realizadas entre diversas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e a filial das Ilhas Cayman.

c) R\$ 58.462.079,22, já validado, mas indeferido o aproveitamento imediato, sob o pretexto de que este montante está sujeito à utilização em exercícios futuros, por meio de controle na Parte B do Lalur, uma vez que a Recorrente apresentou prejuízo fiscal no Brasil em 2.012.

TOTAL = R\$ 228.765.085,08

(R\$ 127.874.175,84 + R\$ 42.428.830,04 + R\$ 58.462.079,22)

Destacamos esse ponto pois apesar da Resolução 1402-000.451 do CARF ter mencionado apenas esclarecimentos sobre o IRRF de R\$ 127.874.175,84 e R\$ 58.462.079,22, a diligência da DEINF foi ao detalhe de todas as operações, validando 100% do crédito pleiteado pela Recorrente.

Portanto, em função da própria manifestação da DEINF/SPO externada no relatório fiscal DIORT/DEINF/SPO, de 18/09/2019, não há mais qualquer contencioso em relação à confirmação do pagamento de IRRF no montante de R\$ 227.765.085,08, sendo líquido e certo o direito da Recorrente de usufruir desse crédito em sua integralidade.

A discussão remanesce, agora, exclusivamente quanto ao momento do aproveitamento desse crédito.

Na visão da DEINF/SPO e da DRJ, como a Recorrente apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2.012, *deve o contribuinte proceder ao registro e controle desse montante na parte 'B' do LALUR, para utilização em anos posteriores.*

Em nosso entendimento, por outro turno, a Recorrente pode usufruir de imediato desse crédito, tal como realizado por meio das compensações efetivadas (e não homologadas), conforme previsão legal especialmente do artigo 9º da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Para concluir (fls. 11992):

Assim, reiterando todos os termos do recurso voluntário, requer seja dado provimento ao presente recurso administrativo, reconhecendo-se o indébito detido pela Recorrente no montante de R\$ 228.765.085,08, homologando-se as compensações formalizadas pela Recorrente.

Devidamente instruído, os autos voltaram a julgamento:

Inicialmente, penso que a recorrente cometeu um erro de digitação quando asseverou (fls. 11985, acima reproduzida), que *“Portanto, em função da própria manifestação da DEINF/SPO externada no relatório fiscal DIORT/DEINF/SPO, de 18/09/2019, não há mais qualquer contencioso em relação à confirmação do pagamento de IRRF no montante de R\$ 227.765.085,08 (...)”* visto que o valor em discussão é R\$ 228.765.085,08.

Fica registrada a ressalva.

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

juizadores 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 juizador, 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 juizadores, 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:

3. caso entendido necessário, seja intimado o recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos complementares e adicionais julgados devidos;
4. 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 além de dezenas de arquivos não pagináveis, com as especificidades que envolvem a matéria, como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal que presidiu a diligência (fls. 11971):

“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-calandário de 2012 (R\$ 228.765.085,08) serem aproveitados no Brasil para compor saldo negativo de IRPJ.

Tudo conforme descrito no DD de 09/03/2015 – nº de rastreamento: 098673437 (fls. 4711) e seus anexos (fls. (fls. 4712/4721):

 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DEINF SÃO PAULO		DESPACHO DECISÓRIO Nº de Rastreamento: 098673437 DATA DE EMISSÃO: 09/03/2015	
1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO			
CNPJ 90.400.888/0001-42	NOME EMPRESARIAL BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.		
2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP			
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 16230.75054.180714.1.7.02-0098	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO Exercício 2013 - 01/01/2012 a 31/12/2012	TIPO DE CRÉDITO Saldo Negativo de IRPJ	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 16327-905.179/2014-54
Análise das Parcelas de Crédito			
Imposto de Renda Pago no Exterior			
Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
228.765.085,08	0,00	228.765.085,08	Ausência de previsão legal para dedução

Como visto conclusivamente pela diligência realizada, o valor supra – R\$ 228.765.085,08 - foi devidamente comprovado.

Desse modo, sob o aspecto material, como dito pela recorrente em sua manifestação (fls. 11985), “*em função da própria manifestação da DEINF/SPO externada no relatório fiscal DIORT/DEINF/SPO, de 18/09/2019, não há mais qualquer contencioso em relação à confirmação do pagamento de IRRF no montante de R\$ 227.765.085,08 (na verdade, R\$ 228.765.085,08), sendo líquido e certo o direito da Recorrente de usufruir desse crédito em sua integralidade*”.

Porém, como também alertado pela recorrente, “*A discussão remanesce, agora, exclusivamente quanto ao momento do aproveitamento desse crédito*”. (ibidem).

É absolutamente verdadeira esta colocação.

De fato, se sob o ângulo material os valores restaram incontroversos, sob o ângulo jurídico há que se delimitar “o momento, como e se este crédito poderá ser aproveitado”, pelas limitações que a legislação impõe.

No caso concreto, a discussão passa pela análise de aspecto que entendo primordial e até prejudicial em relação aos demais temas, qual seja, **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.**

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

Nesse ponto, bom lembrar 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 efetuado 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 nº 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/2012), 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 subsequentes.

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

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, consequentemente, não havendo imposto devido, os dispositivos acima elencados constituir-se-iam 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 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 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.

(...)

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 impositiva no período. E a dedução, como antes afirmado, limita-se à proporcionalidade

estabelecida entre os lucros ou rendimentos auferidos no Brasil que resultaram no imposto de renda devido e as receitas auferidas pela filial no exterior que motivou a retenção do IRRF.

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

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)⁴, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

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

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

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, sem prejuízo de que o valor confirmado pela diligência – R\$ 228.765.085,08 – 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), possa vir a ser utilizado na forma dos §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213/2002.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

DECLARAÇÃO DE VOTO

Ricardo Piza Di Giovanni – Conselheiro

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.

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 a retenção do IR/Fonte.

Partindo dessas premissas, podemos dizer que os fatos tem a base legal para referida dedução contida, 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 insculpida 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, incontroversamente, 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.

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni