



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16327.903508/2019-37
ACÓRDÃO	9101-007.503 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

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

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

A limitação contida no parágrafo único do art. 9º da MP 2.158-35 - que determina a aplicação do art. 26 da Lei nº 9.249/95 para fins de dedução do imposto devido no Brasil - somente é aplicável a recolhimentos efetuados no exterior.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto por BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A em face do Acórdão nº 1402-006.831 (14/03/2024) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

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

Ano-calendário: 2015

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

O processo trata de Declaração de Compensação de crédito de Saldo Negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, apurado no ano-calendário de 2015, com débitos próprios estimativas de IRPJ e de CSLL.

A discussão nos autos diz respeito ao IR/Fonte incidente sobre os rendimentos de juros pagos à filial da recorrente situada nas Ilhas Cayman (“Santander-Cayman”), efetuados tanto pela Recorrente quanto por seus clientes.

Verificou a fiscalização que todo o Saldo Negativo de IRPJ declarado era decorrente do IR/Fonte sobre esses rendimentos, no montante de R\$393.284.023,50. Assim, por considerar tratar-se de IR pago no exterior, que deve observar o limite de compensação definido no artigo 26 da Lei nº 9.249/95, em conjunto com o artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, e que “*não pode gerar,*

por si só, saldo negativo de IRPJ”, concluiu ser indevida a sua utilização para fins de compensação. Este entendimento foi mantido integralmente pela DRJ.

Desde a Manifestação de Inconformidade e o Recurso Voluntário, alega a Recorrente que a compensação do IRRF prevista no art. 9º da MP nº 2.158-35, de 2001 não deveria se sujeitar a limites, pois, tendo o valor sido efetivamente recolhido no Brasil – e não no exterior – tratar-se-ia de mera antecipação do imposto de renda devido ao final do ano-calendário pela matriz, cuja dedução está prevista no art. 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430/1996, de modo que a compensação do IRRF retido no Brasil não deve se submeter à regra do art. 26 da Lei nº 9.249/1995, pois o objetivo desta norma é apenas evitar a dupla tributação internacional. A regra do art. 26 da Lei nº 9.249/1995, segundo a recorrente, aplica-se apenas ao imposto de renda incidente no exterior.

O relator do acórdão recorrido, após observar que a questão controversa é puramente de Direito, corroborou inteiramente o entendimento da recorrente, afirmando que a norma que permite o aproveitamento do crédito pleiteado pelo Recorrente está expressa do artigo 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e que a negativa de aproveitamento decorre da aplicação de *indevida restrição contida em norma infralegal* (Instrução Normativa SRF nº 213/2002), segundo a qual a pessoa jurídica somente pode deduzir o imposto pago no exterior *se apurado lucro real e IRPJ devido no Brasil*.

O voto vencedor do acórdão recorrido, contudo, refutou o entendimento do relator, afirmando não se tratar de qualquer *inovação* da IN SRF nº 213/2002, senão antes de expressa previsão legal contida no art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que estabelece, para fins de compensação do IRRF, a limitação de acordo com a proporcionalidade dos rendimentos e lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil, e expressamente determina, no seu parágrafo único, a necessária observância do art. 26, § 1º da Lei nº 9.249, de 1995.

Cientificado do acórdão, o Contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 3398), os quais foram rejeitados (fls. 3493), e, na sequência, apresentou recurso especial (fls. 3600), no qual arguiu divergência jurisprudencial quanto a matéria que pode ser assim definida: *“Existência ou não de limites para a compensação do IR/Fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil”*, indicando como paradigmas **o acórdão nº 9101-005.957 e o acórdão nº 1402-001.345**.

O Despacho de Admissibilidade (fls. 3641) admitiu o apelo, nos seguintes termos:

As decisões confrontadas apreciaram as mesmas questões de fundo - as condições para compensação/dedução de IR retido/pago no Brasil, sobre rendimentos remetidos a filial/subsidiária no exterior com tributação favorecida, e a possibilidade de aquele IR-Fonte compor saldo negativo – e o fizeram à luz do mesmo arcabouço normativo - art. 9º da MP nº 2.158-35/2001; art. 26 da Lei nº 9.249/1995 e art. 14 da IN SRF nº 213/2002. E de fato, os paradigmas adotam interpretação divergente da expressa pela Turma *a quo*.

O **acórdão recorrido** entende que o limite do art. 26 da Lei nº 9.249/1995 aplica-se ao IRRF retido no Brasil sobre rendimentos pagos a filiais situadas no exterior. Manifesta que a compensação daquele IRRF *“deve ser limitada proporcionalmente aos lucros e rendimentos auferidos no Brasil”*. Destaca ainda que é indispensável que haja base imponible no período: *“além da necessária observância do art. 26, § 1º da Lei nº 9.249, de 1995, por força do contido parágrafo único do art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, importa observar que a própria dicção do caput do art. 9º já traz limite ao direito de “compensação” (no caso, dedução) do imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial estrangeira com o imposto devido sobre o lucro real da matriz. Isto porque, para que haja imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, é indispensável que haja base imponible no período. E, obviamente, se não há imposto de renda devido no Brasil, não há como se deduzir o valor do IRRF decorrente de rendimentos auferidos no exterior, por expressa previsão legal”*.

De forma diametralmente oposta, o **paradigma no 9101-005.957** entende: que o limite do art. 26 da Lei nº 9.249/1995 *“direciona-se ao imposto de renda incidente no exterior sobre rendimentos lá auferidos e aqui tributáveis”*; que o objetivo daquele limite legal é *“afastar o ônus do fisco de ter que restituir aos contribuintes brasileiros impostos que foram, na verdade, recolhidos a Estados estrangeiros”*; que *“em se tratando de imposto de renda retido na fonte, isto é, de IRRF pago ao Estado do Brasil sobre rendimentos remetidos à filial domiciliada em paraíso fiscal, o Legislador seguiu a mesma lógica de aproveitamento de IRRF sobre rendimentos financeiros, condicionando a dedução do crédito do imposto retido à tributação do respectivo resultado auferido pela investida na determinação do lucro real, e nada mais”*; e que *“Ainda que a contribuinte não apure ‘imposto devido’ por ausência de base de cálculo positiva (caso de prejuízo fiscal), isso não impede a dedução do IRRF para fins de formação de Saldo Negativo, afinal (...) estamos diante de tributo já recolhido aos cofres brasileiros”* (grifos e negritos do original).

E o **paradigma no 1402-001.345** manifesta que o fato de os resultados positivos auferidos pela filial no exterior serem completamente “absorvidos” pelos prejuízos da operação no Brasil (prejuízo fiscal) *“não pode impedir a compensação/aproveitamento do imposto pago sobre os ganhos no exterior, retido e recolhido no Brasil”*, acrescentando que *“a própria DIPJ/2006 (ano-calendário 2005) na sua ficha 12b (...) indica que o imposto pago no exterior sobre os lucros efetivamente tributados no Brasil, linha 07, podem compor eventual Saldo Negativo”*.

Demonstrado o dissídio interpretativo entre Turmas, justifica-se o reexame da matéria em via especial.

[...]

Com fundamento nos artigos 59, inciso III, 118 e 119, do Anexo do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Cientificada do Recurso Especial e do respectivo despacho de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou tempestivamente contrarrazões, nas quais não se opõe ao conhecimento do apelo, e pleiteia a manutenção da decisão recorrida, em síntese, por seus próprios fundamentos.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, Relator.

1 CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo, e contra ele a Fazenda Nacional não opôs resistência ao conhecimento.

De todo modo, a meu ver resta claro que o recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade, na linha do quanto exposto no juízo prévio de admissibilidade, cujas razões e fundamentos ratifico nesta oportunidade.

A questão controversa é exclusivamente de Direito, e a divergência encontra-se bem caracterizada.

Observe, ademais, que o **segundo paradigma (acórdão nº 1402-001.345)** já foi admitido com relação a mesma matéria controversa nos presentes autos justamente por ocasião da prolação do **primeiro paradigma (acórdão nº 9101-005.957 – 07/02/2022)**¹, tendo sido admitido por unanimidade de votos como paradigma válido. Registre-se, ainda, que o segundo paradigma, por ter sido proferido na sessão de 07/03/2013 (data anterior à Portaria MF 343 de 09-06-2015), se enquadra na condição prevista no art. 118, § 2º do RICARF, configurando-se como acórdão proferido por colegiado distinto do recorrido.

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de CONHECER do recurso especial do Contribuinte.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

2 MÉRITO

Conforme relatado, a controvérsia é exclusivamente de Direito. No caso dos autos, restou demonstrado que a contribuinte recolheu IRRF sobre rendimentos de juros pagos à sua filial domiciliada no exterior (Ilhas Cayman – paraíso fiscal), bem como que o lucro disponibilizado por esta controlada foi oferecido à tributação pela contribuinte (controladora domiciliada no Brasil).

Para a Recorrente, o art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 não impõe nenhuma limitação expressa ao aproveitamento do IR/Fonte incidente sobre os rendimentos de juros pagos à filial da recorrente situada no exterior, porque o imposto foi retido e recolhido no Brasil, e a regra do art. 26 da Lei nº 9.249/1995 é inaplicável nessa situação, pois ela somente se aplica- ao imposto de renda que efetivamente incide no exterior.

Para o acórdão recorrido, contudo, o artigo em questão estabelece, para fins de compensação do IRRF, a limitação de acordo com a proporcionalidade dos rendimentos e lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil, e expressamente determina, no seu parágrafo único, a observância do art. 26, § 1º da Lei nº 9.249, de 1995. Ademais, a própria dicção do *caput* do art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, segundo o voto condutor, já traz limite ao direito de compensação pleiteado, ao dispor ser indispensável que haja base imponible no período. Assim, como no caso não houve imposto de renda devido no Brasil (prejuízo fiscal), não há como deduzir o valor do IRRF decorrente dos rendimentos auferidos no exterior.

Pois bem, passo a analisar o tema.

A matéria enfrentada não é nova neste colegiado, e foi apreciada, por exemplo, quando da análise do recurso especial que resultou na prolação do primeiro paradigma (acórdão nº 9101-005.957), ocasião em que acompanhei o bem fundamentado voto do relator, conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, a respeito da matéria, para dar provimento ao recurso do contribuinte (caso BANCO VOTORANTIM, 07/02/2022).

Assim, em que pesem os entendimentos contrários, adoto as suas razões de decidir, expressas naquele julgado, conforme transcrição abaixo:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Sobre o tema leciona Alberto Xavier:

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

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

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

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

A *ratio legis* do limite legal, portanto, consiste em **(i)** impedir que os contribuintes se creditem de imposto do exterior maior do que aquele que seja apurado no

Brasil; e **(ii)** afastar o ônus do fisco de ter que restituir aos contribuintes brasileiros impostos que foram, na verdade, recolhidos a Estados estrangeiros.

É nesse contexto que devem ser lidas as restrições regulamentadas pelo art. 14 da IN SRF nº 213/2002, *in verbis*:

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da exposição de motivos desse dispositivo (cuja origem é o artigo 9º da MP 1.807-2/99²) extrai-se que:

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

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

Ainda que a contribuinte não apure “imposto devido” por ausência de base de cálculo positiva (caso de *prejuízo fiscal*), isso não impede a dedução do IRRF para

² Na realidade, a exposição de motivos consta na Medida Provisória nº 1807/99, disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/1999/exm-85-mpv-1807.pdf.

fins de formação de Saldo Negativo, afinal, repita-se, estamos diante de tributo já recolhido aos cofres brasileiros.

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

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

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

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

Em acréscimo ao bem fundamentado voto do i. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, é imperioso esclarecer acerca da menção ao art. 26 da Lei nº 9.249/95 trazida no parágrafo único do art. 9º da MP nº 2.158-35.

Antes disso, é importante lembrar que o art. 26 da Lei nº 9.249/95 visa a impedir que o Estado brasileiro restitua imposto de renda recolhido no exterior, permitindo, no máximo, que o acréscimo de imposto renda devido no Brasil - em razão da adição do lucro obtido no exterior na apuração do lucro real da empresa brasileira - seja o valor máximo de imposto recolhido ou retido no exterior que se possa deduzir (“compensar”) do IRPJ devido no Brasil.

Peço licença para novamente reproduzir a redação do 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.

§ 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.

Conforme se observa, as limitações na dedução do imposto de renda trazidas pelo art. 26 da Lei nº 9.249/95 limitam-se ao imposto recolhido no exterior (*caput* e §§ 2º e 3º), de tal modo que o documento que comprova o recolhimento do **“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”** (§2º), e o **“imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais”** (§3º). Resta, assim, evidente que tais limitações não podem se referir a imposto de renda retido e recolhido no Brasil.

Nesse contexto, é imperioso observar que o art. 9º da MP 2.158-35 não se limita à possibilidade de utilização do IRRF recolhido no Brasil, sendo perfeitamente aplicável ao IRRF retido e recolhido em terceiros países quando da remessa de *“rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil”*. Nessa hipótese, ao IRRF **recolhido no exterior**, sem sombra de dúvidas, aplicar-se-ia o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249/95, havendo limitações não só quanto à formação de saldo negativo no respectivo período de apuração, como também do próprio *limite* do imposto retido no **exterior a ser deduzido no Brasil**.

Tal limitação, contudo, não se aplica ao IRRF recolhido no Brasil, a teor da própria dicção do *caput* do art. 26 da Lei nº 9.249/95, que limita sua aplicação ao imposto de renda recolhido no exterior (*caput*) e que impõe, a uma só vez, formalidades na comprovação do recolhimento (§2º) e regras para conversão em moeda nacional (§3º), repita-se, procedimentos absolutamente incompatíveis com recolhimentos realizados no Brasil.

Dessa forma, no que concerne à aplicação do art. 26 da Lei nº 9.249/95, referido pelo parágrafo único do art. 9º da MP nº 2.158-35, a imposição de limites ou a vedação à utilização para composição de saldo negativo da controladora situada no Brasil somente se justificaria se o IRRF tivesse sido recolhido no exterior, hipótese que implicaria restituição, no Brasil, de imposto pago a outro país sem a correspondente incidência de imposto devido internamente. Todavia, tratando-se de IRRF retido e recolhido no Brasil, inexistente fundamento para qualquer limitação à sua utilização na apuração do imposto para formação do saldo negativo da matriz, controladora ou coligada localizada no Brasil – ressalvado o necessário cômputo dos lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada na determinação do lucro real da pessoa jurídica brasileira –, uma vez que não se trata de tributo recolhido fora do território nacional.

Isso posto, considerando-se que, no presente caso, é incontestado que a contribuinte recolheu no Brasil o IR/Fonte sobre os rendimentos de juros pagos à sua filial domiciliada no exterior (Ilhas Cayman – paraíso fiscal), e que o lucro disponibilizado por esta controlada foi

oferecido à tributação pela contribuinte (controladora domiciliada no Brasil), impõe-se a reforma da decisão recorrida.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO para reconhecer a possibilidade do aproveitamento do IR/Fonte incidente no Brasil, e aqui recolhido, sobre os rendimentos de juros pagos à filial da recorrente situada no exterior em paraíso fiscal, os quais foram oferecidos à tributação pela controladora domiciliada no Brasil.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto