



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.902767/2014-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.442 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ARCELORMITTAL SISTEMAS S.A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

SALDO NEGATIVO FUNDADO EM TRIBUTOS RECOLHIDOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. PREJUÍZO FISCAL. TRATADOS INTERNACIONAIS.

Em decorrência de a legislação tributária federal estabelecer que o imposto recolhido no exterior somente pode ser compensado no Brasil até o limite dos tributos nacionais incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL), não é permitido compor o saldo negativo de IRPJ em recolhimentos realizados em território estrangeiro.

Além disso, a contribuinte auferira prejuízo fiscal no período, vedando a compensação do imposto de renda pago no exterior, já que ausente resultado tributável no Brasil. Também por isso, é vedado que o tributo pago à fazenda estrangeira seja restituído no Brasil.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Izaguirre da Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Alberto Pinto Souza Junior, Henrique Nimer Chamas, Sergio Magalhães Lima, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Marcelo Izaguirre da Silva.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto pela contribuinte em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente sua manifestação de inconformidade.

A contribuinte transmitiu a Declaração de Compensação (“**DCOMP**”) nº 37915.90752.111011.1.3.02-6108 e outras a ela vinculadas (fls. 110 a 201), referente a **saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010**, composto por retenções na fonte do imposto, estimativas compensadas e imposto de renda pago no exterior.

Foi proferido o Despacho Decisório nº 085145670 (fl. 202), em 04/06/2014, não confirmando o imposto de renda pago no exterior, conforme segue:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
DRF BELO HORIZONTE

### DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 085145670

DATA DE EMISSÃO: 04/06/2014

#### 1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

<b>CNPJ</b> 25.549.361/0001-12	<b>NOME EMPRESARIAL</b> ARCELORMITTAL SISTEMAS S.A
-----------------------------------	---

#### 2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
37915.90752.111011.1.3.02-6108	Exercício 2011 - 01/01/2010 a 31/12/2010	Saldo Negativo de IRPJ	10680-902.767/2014-21

#### 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	1.189.949,31	809.926,21	0,00	201.295,95	0,00	0,00	2.201.171,47
CONFIRMADAS	0,00	809.926,21	0,00	201.295,95	0,00	0,00	1.011.222,16

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 2.201.171,47 Valor na DIPJ: R\$ 2.201.171,47  
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 2.201.171,47  
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\$ 1.011.222,16

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, resultando em **HOMOLOGAÇÃO PARCIAL e NÃO HOMOLOGAÇÃO** das compensações declaradas nos PER/DCOMP listados no endereço eletrônico indicado abaixo.  
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/06/2014.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
1.333.921,37	266.784,16	270.367,23

Para relação de declarações de compensação homologadas parcialmente e não homologadas, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontrar", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".  
Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

Cientificada a contribuinte do despacho decisório, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 2 a 10). Colaciono o relato da decisão recorrida sobre os argumentos levantados:

“(…)

2. No decorrer do ano-base de 2010 ... teve retidos valores a título de tributo devido na Argentina em razão de renda por ela auferida naquele País, a saber, o impuesto a la ganancias, no montante de R\$ 1.189.949,31 ....

3. Por se cuidar de quantia passível de compensação com tributos no Brasil, por ocasião do encerramento do ano-calendário em tela e da consolidação do resultado do exercício, ... reconheceu a ... renda auferida no exterior e, ainda, o pagamento do imposto de renda respectivo, apurando um saldo negativo de IRPJ no ... total de R\$ 2.201.171,47 ..., conforme ... Ficha 12A da ... DIPJ Exercício 2011 (doc. 07, anexo).

4. ... conforme ... artigo 6º, §1º, II, da Lei nº 9.430/962, ... apresentou as PER/DCOMP's abaixo relacionadas, visando à compensação do crédito decorrente da apuração do saldo negativo do IRPJ contra débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

(…)

5. ... ao apreciar os Pedidos de Restituição/Compensação ..., a Delegacia da Receita Federal do Brasil proferiu o Despacho Decisório ora atacado, homologando apenas parcialmente a PER/DCOMP n.º 01498.51973.061211.1.3.02-1024 e não homologando as demais declarações apresentadas.

6. Consoante se infere da "Análise de Crédito" que subsidia o referido Despacho (doc. 03, em anexo), a Delegacia da Receita Federal não confirmou os valores recolhidos a título de Imposto de Renda, em razão da compensação com o imposto pago no exterior, retido pelas empresas ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S/A e ARCELORMITTAL LAS TRUCHAS S/A DE CV, calculada sobre os valores constantes nas faturas emitidas em razão da prestação de serviços.

(…)

9. Pois bem, é certo que a legislação brasileira permite a compensação, no País, do imposto pago no exterior, conforme previsão do artigo 26 da Lei nº 9.249/1995, in verbis, transcrito abaixo:

(…)

... por ser passível de compensação com o Imposto de Renda devido no Brasil, o equivalente ao impuesto a las ganancias recolhido na República da Argentina deve, também, ser computado na apuração do IPRJ e, caso o total retido e antecipado no respectivo ano-base ultrapasse o devido, compor o saldo negativo decorrente - que, in casu, foi objeto dos Pedidos de Compensação citados.

... caso seja comprovado que a legislação do país de origem do lucro determine a ... retenção na fonte, será dispensada o reconhecimento do órgão arrecadador internacional pelo Consulado, como ... preconiza o artigo 16, § 2º, II da Lei nº 9.430/96:

(...)

Nesse sentido, destaca-se que a Resolución General nº 739/99 da República da Argentina, norma que compõe o ordenamento jurídico daquele Estado, prevê a necessidade de retenção na fonte no caso de pagamento para beneficiários domiciliados em países diversos da Argentina (doc. 04).

10. ... é de se salientar, ainda, que o Brasil firmou com a Argentina uma Convenção com o intuito de evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, que foi integrada ao ordenamento jurídico nacional através do Decreto nº 87.976/1 982. A referida Convenção, em sua Cláusula 23, parágrafo 1º, dispõe a respeito da compensação do imposto pago na Argentina com aquele exigido no Brasil, que deverá ocorrer de forma integral (todo o imposto pago no exterior deve ser compensado no Brasil; ou seja o valor exatamente igual pode ser oposto ao Fisco na apuração do IRPJ anual). Senão, veja-se:

(...)

... as normas previstas na Convenção Internacional são de prevalecer frente às regras internas gerais, posto que, nos termos do que prevê o art. 98 do CTN, são normas de caráter especial em relação a estas últimas, no tocante às situações compreendidas no âmbito de aplicação do Tratado ou Convenção...

(...)

11. ... mesmo que não se entenda, nos termos da Convenção supra, que todo o imposto pago no exterior pode ser considerado como antecipação do devido, na DIPJ, mas apenas a parcela equivalente ao imposto devido no Brasil - o que teria pertinência para as retenções que superaram o percentual equivalente à alíquota regular e do respectivo adicional do IRPJ -, a referida limitação deve ser compreendida no contexto em que firmada a aludida Convenção, sobretudo tendo em vista à época ainda não tinha sido criada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída somente em 1989.

(...)

... sendo o ... objetivo da Convenção eliminar os efeitos da dupla incidência fiscal - que deve, portanto, levar em consideração o aspecto econômico - é de ser considerado, como limite lógico para a dedução do imposto pago no exterior, o total da carga fiscal incidente sobre a renda ou lucro no País do residente que auferiu os rendimentos.

Caso contrário, parte da renda acabará sendo tributada em ambos Países signatários (no caso do Brasil, corresponderia à diferença entre a alíquota de

31,5% devida na Argentina e o percentual do IRPJ de 25% e que, na realidade, é tributada pela CSLL).

... tendo em conta o somatório das alíquotas do IRPJ (25%, cf. art. 228 do RIR/99) e da CSLL (9%, art. 3º, II da Lei nº 7.689/89), é lícito concluir que todo o imposto pago na Argentina (31,5%) pode ser aproveitado para fins da compensação pleiteada.

E para os fins da compensação em tela, ... é suficiente ... a prova da incidência do imposto, pelo comprovante de retenção e pela legislação do País de origem, nos moldes do. artigo 16, § 2º, inciso II da Lei nº 9.430/96, já citado acima, ônus este do qual a Suplicante se desincumbiu, corno visto, mediante a apresentação dos comprovantes. de retenção na fonte emitidos pelo sistema argentino denominado SI.CO.RE - Sistema de Control de Retenciones (doc. 05).

12. Porém, ... se a conclusão dessa DRJF for no sentido da aplicabilidade estrita do limite de compensação equivalente ao montante do imposto de renda devido, no Brasil, igualmente não haveria de prevalecer o Despacho Decisório, ao menos em parte.

É que, corno vimos de ver, se a cobrança do imposto de renda, na Argentina, 'correspondeu a 31,5% dos rendimentos tributáveis, no importe de R\$ 1.189.949,31, o montante equivalente ao imposto de renda incidente, no Brasil, Sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital, decorrente da alíquota de 25%, é de R\$ 944.404,21 ... que ... deve compor o saldo negativo do período em tela, corno verdadeiro imposto pago no País.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 210 a 217).

Assim esclareceu:

Ou seja: a aplicação do artigo XXIII depende da existência de IRPJ a pagar.

No entanto, neste caso, não há IRPJ a pagar, mas, ao contrário, o interessado apurou prejuízo fiscal, de modo que o artigo em tela não é aplicável ao caso. Confira-se:

(...)

Além disso, a Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002, que dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, estabeleceu que:

(...)

Assim, o § 15, do art. 14, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002, deixa claro que na ausência de lucro real (entenda-se: positivo), o imposto pago no exterior pode ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

E o art. 15 dessa Instrução Normativa autoriza a utilização do saldo do imposto a compensar com a CSLL a pagar, de modo que eram muitas as possibilidades de utilização desse crédito.

Cientificada a contribuinte em 22/03/2021 apresentou Recurso Voluntário (fls. 223 a 233) em 20/04/2021, onde reprisa as alegações da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

### Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Delimitação do litígio

A matéria sob julgamento concerne à possibilidade de o imposto de renda pago no exterior compor o saldo negativo de IRPJ da contribuinte em ano-calendário que apurara prejuízo fiscal.

### Mérito

A denominada Declaração de Compensação (“**DCOMP**”) tem o condão de formalizar o encontro de contas entre a contribuinte e a Fazenda Pública, por iniciativa da primeira. Cabe a esta, então, responsabilizar-se pelas informações sobre os créditos e débitos e manter a guarda de provas suficientes para, em sendo o caso, submeter à autoridade tributária para sua análise, verificação e confirmação.

Nesse procedimento administrativo, provocado pela contribuinte, é interessante notar que o conjunto de provas que podem ser produzidas é amplo, mas devem ser assertivos na comprovação do direito vindicado. Isso reflete o posicionamento jurisprudencial deste tribunal administrativo que busca a verdade material.

Tratando-se de matéria sujeita à comprovação da contribuinte, no mínimo, é necessário que se mova no sentido de comprovar o seu direito, pelos mais diversos meios idôneos que possa fazer.

O direito creditório postulado pela contribuinte, nos termos do artigo 170 do CTN, deve ser líquido e certo, cuja comprovação, portanto, parte da autora do pedido. A contribuinte,

nesse caso, deveria valer-se do previsto no artigo 74, §11º, da Lei nº 9.430/1996 e do inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Contudo, porém, deve-se analisar a possibilidade do imposto de renda pago no exterior compor o saldo negativo de IRPJ do período, sujeito à restituição ou compensação.

### **Impossibilidade do saldo negativo de IRPJ ser composto por imposto de renda pago no exterior**

O caso suscita três reflexões: (i) a possibilidade de imposto de renda pago no exterior compor o saldo negativo do período, de modo a ocasionar a *compensação* ou a *restituição* de tributos no Brasil; (ii) os impactos do prejuízo fiscal na compensação de tributos pago no exterior no lucro real; e (iii) os efeitos do tratado internacional na formação do saldo negativo.

A decisão da DRJ, conforme relatado, entendeu que a contribuinte não faz jus ao saldo negativo de IRPJ pleiteado, porquanto auferira prejuízo fiscal no ano-calendário, de modo que não houve impacto tributário do eventual lucro auferido no exterior adicionado na apuração do lucro real, impedindo, portanto, sua inclusão no saldo negativo do período.

A razão de decidir está correta. Deve-se buscar a interpretação sistemática da legislação tributária, a fim de garantir a racionalidade do Sistema Tributário Nacional. Aproveito as lições do relator Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, contidas no Acórdão nº 1302-007.259 (8/10/2024).

Em matéria de compensação de imposto de renda no exterior, os artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/1995 assim dispõem:

Art. 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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

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.

Ainda, os artigos 77 a 79 e 87 da Lei nº 12.973/2014 preveem as possibilidades de consolidação, a lei é posterior aos fatos do caso. Contudo, nota-se que a partir dos dispositivos legais, decorre a obrigatoriedade da inclusão na apuração do lucro real da controladora no Brasil

dos montantes correspondentes à parcela dos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior, proporcionalmente aos respectivos investimentos detidos pela controlada. Ao mesmo, assegura-se à controladora o direito de deduzir o imposto pago no exterior sobre as parcelas computadas nas bases de cálculo do IRPJ (e, sucessivamente, da CSLL) no Brasil.

O tema foi regulamentado pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, nos seguintes termos:

**COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL**

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.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 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.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 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.**

#### COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

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.

Nos excertos legais destacados, há previsão não contemplada no texto legal, qual seja a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior com os valores devidos (a título de IRPJ e, subsidiariamente, CSLL) apurados em anos-calendários subsequentes. Tal dispositivo foi reproduzido na Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 (não aplicável ao caso).

A legislação acima permite tomar as seguintes balizas para nortear a compensação do imposto pago no exterior em relação aos lucros obtidos por controladas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- (i) o tributo pago no exterior passível de compensação no Brasil será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;
- (ii) a dedução do tributo compensável será feita pela investidora brasileira de forma individualizada ou consolidada;
- (iii) o valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto de renda e CSLL devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados incluídos na apuração do lucro real; e
- (iv) condição precedente a todas, interessante ao caso, o acréscimo dos resultados auferidos no exterior devem gerar *resultado tributável* no Brasil.

Dessa forma, o contribuinte que apura prejuízo fiscal no Brasil, naturalmente, não poderá compensar tributos pagos no exterior naquele ano-calendário – mas esse valor pago não é perdido.

Quando o imposto de renda pago no exterior não for integralmente compensado no Brasil, após o cômputo dos resultados das investidas no exterior no lucro real, a parcela passível de compensação em períodos posteriores será controlada na “Parte B” do LALUR e do LACS (Registro M500, “Controle de Saldos das Contas do e-Lalur e do e-Lacs”), a título de imposto pago no exterior, para potencial compensação futura.

Na sistemática de compensação analisada, é vedado que o saldo negativo decorrente de imposto pago no exterior seja restituído ou compensado, eis que se trataria de um indébito não gerado pela controladora brasileira, não podendo ser exigido do Tesouro Nacional.

Esse é o resultado dos julgamentos abaixo descritos:

**Acórdão 1302-006.430 (11/04/2023), Relator Sérgio Magalhães Lima**

(...)

Ora, uma vez que não há valor positivo de imposto devido apurado com a inclusão dos resultados auferidos no exterior (vide linhas 01 e 02 da Ficha 12A da DIPJ 2008, e-fls. 351), certo é que, pela sistemática acima exposta, “zero” deverá ser o valor registrado como parcela dedutível a título de imposto pago no exterior, como de fato foi assim lançado pelo contribuinte na linha 12 da Ficha 12A de sua DIPJ. Nessa situação, em conformidade com o disposto nos §§ 15 e seguintes da IN SRF nº 213/2002, será possível deduzir o imposto pago em apurações futuras....

**Acórdão 1201-003.220 (17/10/2019), Relator Neudson Cavalcante Albuquerque**

(...)

Nesse momento, deve ser salientado que a apuração de prejuízo fiscal quando já é considerada a receita que deu origem à retenção no exterior faz com que o limite de compensação indicado no referido inciso II seja negativo, ou seja, não será possível a compensação. Por isso, é comum se dizer que o valor de tributo retido no exterior não gera saldo negativo.

Na CSRF, ainda, o Acórdão nº 9101-005.557 (07/02/2022), de Relatoria da Conselheira Andrea Duek Simantob, esclarece que o limite legal de compensação de imposto pago no exterior tem a intenção de impedir o creditamento de imposto do exterior maior do que o apurado no Brasil com a adição dos lucros no exterior e impedir a restituição, pelo Fisco brasileiro de impostos que foram recolhidos para o fisco estrangeiro. Veja:

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.

Em suma, respeitadas as regras de compensação do imposto de renda pago no exterior, cujos limites e racionalidade protegem o Erário da restituição de impostos pagos às fazendas estrangeiras, o saldo de crédito de imposto pago no exterior deve compor um estoque de crédito de imposto pago no exterior para compensação em anos subsequentes de lucros apurados no exterior, que deve ser controlado na parte B do LALUR.

Não é possível utilizar o imposto pago no exterior para pleitear saldo negativo no Brasil.

Todas essas considerações, diretamente relacionadas ao objeto da contenda, prestam a demonstrar a racionalidade do Sistema Tributário Nacional em matéria de imposto de renda pago no exterior e os efeitos fiscais no Brasil. Portanto, o pleito da contribuinte, de compor o imposto de renda pago no exterior no saldo negativo de IRPJ vindicado no ano-calendário de 2010, não merece acolhida.

Não bastasse isso, verificam-se duas questões adicionais que devem ser mencionadas.

Inicialmente, como bem asseverado pela autoridade fiscal, a contribuinte auferira prejuízo fiscal no ano-calendário em comento, de modo que a adição dos lucros auferidos no exterior não geraram resultado tributável no Brasil. Tal fato igualmente impede a análise da compensação do imposto de renda pago no exterior com eventual IRPJ a pagar no Brasil – até porque o prejuízo fiscal não implica resultado tributável pelo IRPJ.

E, mais, ainda que meu posicionamento seja favorável à prevalência dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, entendo que o procedimento adequado é o *não oferecimento* das receitas auferidas no exterior ao Fisco brasileiro, isto é, não incluir esses resultados na base de cálculo do lucro real e, dessa forma, o tributo pago à fazenda estrangeira também não seria compensado no país. Mais uma vez, esse não é o caso dos autos, pois a contribuinte, que auferira prejuízo fiscal no período, adicionou os resultados auferidos no exterior no lucro real e ausente qualquer possibilidade de compensação, por auferir prejuízo fiscal, busca *restituir* ou *compensar* imposto de renda pago no exterior com tributos devidos no Brasil – o que fere a sistemática da legislação tributária.

Em face de todos esses fundamentos, rejeito as razões recursais.

## Conclusão

Ante aos fundamentos acima, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, **negotio in rem suam**.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**