



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.903501/2015-48
ACÓRDÃO	1002-004.446 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENERGY COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO. DIVIDENDOS RECEBIDOS DO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO DOS VALORES À TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

O imposto pago sobre os dividendos recebidos só pode ser aproveitado pelo controlador brasileiro se os aludidos dividendos forem oferecidos à tributação no Brasil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Rafael Taranto Malheiros (substituto integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Aílton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Conforme descrito no acórdão recorrido, o presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório (DD) com número de rastreamento 11434218, emitido eletronicamente em 09/12/2015, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP nº 19828.03849.190813.1.3.03-8305.

Os valores das parcelas de composição do crédito informado no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo Fisco foram assim discriminados no Despacho Decisório:

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM. COMP. SNPA	ESTIM. PARCELADAS	DEM. ESTIM. COMP.	SOMA PARC. CRED
PER/DCOMP	274.861,72	13.089,55	1.259.669,53	0,00	0,00	0,00	1.547.620,80
CONFIRMADAS	0,00	13.089,55	1.259.669,53	0,00	0,00	0,00	1.272.759,08

O tipo do crédito utilizado é Saldo Negativo de CSLL, do ano-calendário 2011. Conforme DIPJ e PER/DCOMP, o valor desse saldo negativo seria igual a R\$ \$ 771.374,9. No despacho, foi reconhecido R\$ 496.513,23. O saldo negativo é composto de IR pago no exterior, retenções na fonte e pagamentos.

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado “PER/DCOMP Despacho Decisório - Análise de Crédito” às fls. 105/106, bem como no Relatório Fiscal às fls. 112/137.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade a qual foi julgada parcialmente procedente. O **acórdão n. 107-000.359** aponta que o imposto pago sobre dividendos somente pode ser aproveitado por controlada brasileira se os mesmo forem oferecidos à tributação e, na DIPJ Retificadora entregue pelo contribuinte, não há oferecimento de dividendo recebido do exterior à tributação no ano de 2011. A decisão, reconhecendo o erro do despacho decisório quanto à apuração da totalidade dos lucros no exterior e ratificando o método de conversão Euro-Real, reconheceu *direito creditório remanescente referente à CSLL do ano-calendário 2011 no valor de R\$ 82.849,57*:

Parcela de Crédito	DIPJ	PER/DCOMP	DD	Voto
IR EXTERIOR		274.861,72	0,00	82.849,57
RETENÇÕES FONTE		13.089,55	13.089,55	13.089,55
PAGAMENTOS		1.259.669,53	1.259.669,53	1.259.669,53
SOMA PARC. CRED	1.547.620,81	1.547.620,80	1.272.759,08	1.355.608,65
CSLL devida	776.245,85	776.245,85	776.245,85	776.245,85
SN_CSLL	771.374,96	771.374,96	496.513,23	579.362,80

	Despacho Decisório	Julgamento	Direito creditório reconhecido
Parcelas confirmadas	1.272.759,08	1.355.608,65	
CSLL devida	776.245,85	776.245,85	
Saldo negativo disponível	496.513,23	579.362,80	82.849,57

Intimado do Acórdão em 13.01.2021 (fls. 236), o Contribuinte já havia interposto seu **Recurso Voluntário** em 23.09.2020 (fls. 238 e 240/249) apresentando os seguintes argumentos:

- Foi confirmada parcela de R\$ 82.849,57 referente a excesso de Imposto de Renda Pago no exterior referente aos EUR 391,347 referente ao lucro tributável da Controlada, compensado com o IRPJ e **negado crédito referente aos EUR 112,132 decorrente do Imposto de Renda Retido no pagamento dos dividendos**. Entretanto, a alegação para negativa do referido crédito não foi a apontada pela Autoridade Fiscal que lavrou o Auto de Infração de que a documentação apresentada pela RECORRENTE não atendia à legislação, vez que foram juntados aos autos toda a documentação pertinente, e sim que **tais dividendos não foram oferecidos a tributação no Brasil**.
- A recorrente adicionou na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social os lucros e rendimentos auferidos no exterior por suas controladas/coligadas no valor de R\$ 3.404.594,13 como demonstrado na Ficha 09A da DIPJ.
- A D. Autoridade Julgadora reconheceu, quando da análise da impugnação, o limite de R\$ 851.148,53 para compensação do IRPJ, entretanto, deixou de reconhecer o crédito sobre o imposto pago sobre os dividendos ("IR Dividendos"), sob alegação de que tais dividendos não foram oferecidos a tributação.
- Não há discussão quanto a aceitação da documentação comprobatória do tributo pago no exterior, haja vista que a recorrente juntou a documentação nos termos do parágrafo 2º do artigo 26 da Lei 9.249/95 que prevê que como

requisito de aceitação a apresentação de documento reconhecido pelo órgão arrecadador e consularizado na Embaixada Brasileira, atualmente referido simplesmente como apostilamento (Doc. 03).

- O que a legislação adotou como critério sujeito a tributação foram os lucros antes de descontado o tributo pago no país de origem. E, por óbvio, só se cogita de dividendos após todas as despesas incorridas, nas quais se incluem o tributo pago sobre os lucros no país de origem. **O que a sociedade delibera distribuir aos sócios ou acionistas, como dividendos, só pode ser o resultado líquido do tributo pago sobre o lucro. Os dividendos são distribuições de lucros apurados pela sociedade a seus sócios ou acionistas. E só há lucros distribuíveis após a despesa com pagamento de tributo sobre o lucro.**
- Para o pagamento de dividendos é preciso que haja lucro apurado e já tributado para que ocorra a distribuição. Além da tributação de todo o lucro que servirá de base para a distribuição de dividendos, a **Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos – (“TDT Brasil-Holanda”)**, promulgada pelo Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991 prevê no item 1 do artigo 10 que: “os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.” Ou seja, os dividendos poderão sofrer incidência do imposto retido na fonte quando da remessa destes. O que de fato ocorreu, como se pode verificar da documentação fornecida pela Autoridade Arrecadadora Holandesa.
- Requer o reconhecimento de crédito suplementar no total de R\$ 319.957,33 (trezentos e dezenove reais e novecentos e cinquenta e sete reais e trinta e três centavos) a ser aproveitado para compensação da CSLL, homologando, assim a presente compensação no referido limite.

Não foram juntados documentos com o recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do mérito:

Como exposto, trata-se de pedido de compensação fundado no suposto direito de crédito decorrente de saldo negativo composto de retenções de fontes e pagamento de imposto no exterior.

Após a decisão proferida pela DRJ a parte ainda em litigio se limita aos valores de tributos recolhidos sobre dividendos recebidos de sua controlada localizada na Holanda. O acórdão recorrido assim se manifestou:

O Manifestante solicitou a dilação de prazo de 90 dias para entrega do comprovante relativo ao "...valor recolhido pela Energy Commerce B.V de **€112.132, correspondente a R\$ 271.213,61, imposto este incidente sobre os dividendos pagos a sua controladora;** em virtude da impossibilidade de apresentação do documento comprobatório de recolhimento do imposto reconhecido pelo órgão arrecadador e devidamente consularizado perante a Embaixada Brasileira na Holanda."

Por outro lado, o imposto pago sobre **os dividendos recebidos só pode ser aproveitado pelo controlador brasileiro se os aludidos dividendos forem oferecidos à tributação no Brasil**, conforme exposto pelos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249/95:

O contribuinte em seu recurso apresenta argumento no sentido de tais valores terem sido efetivamente tributados no Brasil quando do lançamento dos respectivos lucros, e que pelos tratados internacionais *"Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda"* e explica:

27. Verifica-se das planilhas acima apresentadas que **a alegação da Autoridade de que esses dividendos não foram oferecidos a tributação não encontra respaldo, vez que o lucro da Controlada foi oferecido a tributação no Brasil e os dividendos nada mais são que o pagamento de parte/todo do lucro tributado. O simples fato de não constar da ficha 01 – Dados Iniciais da DIRPJ que houve pagamento de dividendos, não modifica a existência deles.**

28. Cumpre salientar que, quando ocorre a distribuição de dividendos da Controlada a Controladora, o valor pago é lançado a débito em caixa, tendo como contrapartida a diminuição do investimento da Controladora Energy BR na Controlada Energy BV. Quando há o pagamento do imposto na Holanda, esse imposto é utilizado no Brasil como a recuperar ou a compensar no meu ativo e o imposto que eventualmente eu tenha que pagar no Brasil, eu compenso total ou em parte do meu pagamento de imposto Brasileiro, afetando o patrimônio. Esse

pagamento na Holanda ocasiona uma despesa que passa a diminuir o resultado da Controlada e que por equivalência patrimonial acaba por diminuir o investimento da Controladora na Controlada no Brasil (**Doc. 04**).

Pelos documentos e análises já realizadas no processo não há dúvidas quanto a retenção do imposto pela Controlada holandesa e nem questionamentos sobre o *quantum* ou proporção para aproveitamento, o que resta para definição é se para o aproveitamento do valor **retido sobre o pagamento dos dividendos** é necessário que a Controlada brasileira leve tais valores à tributação, mesmo após o oferecimento à tributação da totalidade dos lucros “geradores” dos dividendos pagos. E, neste ponto, entendo não haver fundamento para modificação do acórdão.

Ao caso aplica-se a regra do artigo 10 do Tratado Brasil-Holanda (Decreto n. 355/91) o qual em seu item 2 prevê a competência cumulativa entre os países contratantes para tributação de **dividendos efetivamente distribuídos**:

ARTIGO 10 - Dividendos

1 - Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante **podem ser tributados nesse outro Estado**.

2 - Todavia, esses dividendos **podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga**, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. **O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais de originaram os dividendos pagos.**

3 - O termo "dividendos", empregado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.

Exercendo a Holanda a prerrogativa de tributar na fonte os dividendos pago à controlada, o mesmo artigo 10 do tratado traz em seu item 5 a previsão de que: ***“5 - Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto da renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.”***

Ora, o acordo para evitar dupla tributação somente faz sentido se o rendimento no Brasil também estiver sujeito a tributação, razão pela qual exige-se que os respectivos valores

sejam informados na DIPJ em campo específico, neste caso se justificaria a previsão de aproveitamento do imposto recolhido no país de origem. Vale pontuar que o parágrafo 2 acima citado ao definir conceito de dividendos deixa claro que a tributação cumulativa sobre o pagamento desses valores não se confunde com a tributação da própria sociedade ***“no que diz respeito aos lucros dos quais de originaram os dividendos pagos”***.

No geral o tratado não impede a tributação, mas apenas a bitributação, ou seja, permite que se compense o tributo pago no país de origem do rendimento com o tributo a ser pago no país destino. Permitir a compensação do imposto retido no pagamento dos dividendos na Holanda, sem o oferecimento da respectiva base para fins de tributação no Brasil, seria o mesmo que não tributar tal valor, já que a própria legislação deixa clara a diferença entre “lucro” e “dividendo”.

Temos portanto, no caso, dois fatos geradores que foram sujeitos à tributação naquele país de origem: o auferimento do lucro e o pagamento de dividendos. Os tributos pagos em ambos os casos podem ser aproveitados no Brasil haja vista a regra para se evitar bitributação desde que comprovada que cada uma dessas receitas foram – individualizadamente – oferecidas à tributação.

Neste ponto o acórdão destaca:

Por outro lado, o imposto pago sobre os dividendos recebidos só pode ser aproveitado pelo controlador brasileiro se os aludidos dividendos forem oferecidos à tributação no Brasil, conforme expresso pelos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249/95:

...

Entretanto, não há dividendo oferecido à tributação na DIPJ Retificadora Ativa. Confira-se os seguintes trechos dessa DIPJ (destaquei):

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2012			
CNPJ: 60.014.354/0001-17		ND: 0001631091	
Ficha 01 - Dados Iniciais			
CNPJ: 60.014.354/0001-17	Optante pelo Refis: Não	Optante pelo Paes: Não	
Situação da Declaração: Normal	Nº do Recibo da DIPJ a ser Retificada: 03.16.00.15.18-32		
Retificadora: Sim			
Ano-calendário: 2011			
Período: 01/01/2011 a 31/12/2011			
Forma de Tributação do Lucro: Lucro Real			
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral			
Apuração do IRPJ e da CSLL: Anual			
PJ Sujeita à Alíquota da CSLL de 15%: Não			
Inclusão no Simples Nacional: Não			
Administradora de Fundos e Clubes de Investimento: Não			
Participações em Consórcios de Empresas: Não			
Operações com o Exterior: Sim			
Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida: Sim			
Participações no Exterior: Sim			
Doações a Campanhas Eleitorais: Não			
Finor/Finam/Funres: Não			
Lucro da Exploração: Não			
Atividade Rural: Não			
Apuração e Informações de IPI no Período: Sim			
Participação Permanente em Coligadas ou Controladas: Sim			
Ativos no Exterior: Sim			
PJ Comercial Exportadora: Sim			
PJ Efetuou Vendas a Empresa Comercial Exportadora com Fim Específico de Exportação: Não			
Rendimentos Recebidos do Exterior ou de Não Residentes: Não			
Pagamentos ao Exterior ou a Não Residentes: Não			
Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação: Não			
Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior: Não			
Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior: Não			
Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior: Não			
Pagamentos ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior: Não			
Inovação Tecnológica e Desenvolvimento Tecnológico: Não			
Capacitação de Informática e Inclusão Digital: Não			
PJ Habilitada no Repes, Recap, Padis, PATVD, Reidi, Repenec, Recompe, Retaero, Recine, Resíduos Sólidos, Recopa, Copa do Mundo e Retidi: Não			
Pólo Industrial de Manaus e Amazônia Ocidental: Não			
Zonas de Processamento de Exportação: Não			
Áreas de Livre Comércio: Não			

Logo, voto por não aproveitar o alegado recolhimento de imposto sobre dividendos pagos pela controlada holandesa ao Manifestante.

Assim, considerando que a legislação trata os institutos dos lucros e dos dividendos de forma distinta, havendo regra específicas para cada grandeza, o aproveitamento dos valores recolhidos no exterior a título de dividendos está condicionado à comprovação de que a respectiva receita foi oferecida à tributação no Brasil, esta não se confundindo com o valor do acréscimo da base de cálculo do IRPJ e CSLL correspondente aos lucros dos quais se originaram.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço e nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri