



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900295/2013-57
ACÓRDÃO	1302-007.868 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BALL BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

SALDO NEGATIVO FUNDADO EM TRIBUTOS RECOLHIDOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

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 lícito fundar saldo negativo de IRPJ em recolhimentos realizados no estrangeiro.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVANTES. REQUISITOS.

Antes de se chegar à bifurcação representada, de um lado, pelo § 2º e, de outro, pelo §5º, do art. 395 do RIR/99, há que se atentar para a necessária tradução juramentada por sobre os documentos alienígenas aportados nos autos. Vencida essa etapa, vem o critério de decidir: ou bem o Contribuinte traz à colação prova do texto e vigência da legislação tributária alienígena que prestigia expressamente a forma documental aportada pelo Interessado com pretensão de prova de pagamento de imposto, o que lhe franquearia a via do art. 395, §5º, do RIR/99; ou bem o Contribuinte lhe junta a chancela do respectivo órgão arrecadador (sem descurar de igual chancela diplomática ou apostilamento), o que lhe abriria o caminho do art. 395, §2º, do RIR/99. Inexistindo a comprovação do imposto recolhido no exterior, resta prejudicado qualquer aproveitamento no Brasil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ricardo Pezzuto Rufino, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

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 14468.65872.170209.1.7.02-7053 (fls. 252 a 257), referente a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2004, composto por retenções na fonte do imposto e imposto de renda pago no exterior.

Foi proferido o Despacho Decisório nº 048893452 (fl. 236) que não homologou a parcela do imposto de renda pago no exterior, por ausência de comprovação. Em virtude disso, a declaração de compensação final 7053 foi homologada parcialmente e a DCOMP final 0608 não foi homologada.

Assim decidiu a autoridade fiscal que analisou o pedido:

A documentação apresentada pelo contribuinte referente ao valor informado na DIPJ/2005, ano-calendário 2004, Ficha 12A, linha 12, “Imp. Pago no Exterior s/ Lucros, Rend e Ganhos de Capital”, R\$ 1.896.516,25. não atende ao que exige a legislação (...).

A documentação apresentada não tem o reconhecimento do órgão arrecadador nem do Consulado da Embaixada Brasileira no Chile. Também não cumpriu a alternativa contida no § 5º transcrito acima. Além disso, os documentos referem-

se a valores expressos em moeda estrangeira, sem informação alguma sobre a conversão em moeda nacional como prescreve o § 3º do mesmo dispositivo legal.

Cientificada a contribuinte do despacho decisório, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 8 a 18). Em sua manifestação, requereu a revisão do despacho decisório, uma vez que estaria acostando à peça defensiva os elementos comprobatórios bastantes para o cômputo, no Brasil, de imposto pago no exterior. Juntou aos autos os seguintes documentos (fls. 50 a 143):

- (i) Carta Resposta de 08/01/2013 (doc. 8);
- (ii) Cópia de correspondência, em espanhol, entre a Rexam Beverage Santiago e o Citibank, estipulando o valor a ser remetido à Rexam Beverage South America, com memória de cálculo em anexo (doc. 9);
- (iii) Cópia do Formulário de "Declaracion Mensual Y Pago Simultâneo de Impuestos — Formulário 50", do "serviço de impuesto Internos — Chile ", onde consta o valor retido na remessa feita no Brasil (doc. 10);
- (iv) Correspondência entre o escritório de advocacia Carey Y Cia e a Rexam Chile (doc. 11);
- (v) Cópia autenticada Certificado nº 266, em espanhol e emitido pelo Comitê de Inversiones Extranjeras tem direito sobre \$ 1.430.253.127 pesos Chilenos (doc. 12);
- (vi) Cópia autenticada do "aviso de Venta de Divisas", em espanhol, relativa à remessa de \$ 1.431.168.100 (doc. 13);
- (vii) Relatório de auditoria externa, em espanhol, onde consta o parecer de que os valores da remessa estão corretos (doc. 14);
- (viii) "Acta sesión Extraordinária de Directorio" em espanhol, da Rezam Chile S.A, onde consta a deliberação sobre a distribuição de dividendos (doc. 15).

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 351 a 362).

Assim entendeu:

Inicialmente, é importante apontar que o saldo negativo de IRPJ nunca poderá ser composto por imposto pago no exterior, vez que o limite para a compensação de imposto pago no exterior é o valor do tributo devido no Brasil sobre o rendimento auferido no estrangeiro.

No caso vertente, como o sujeito passivo informou em DIPJ ter apurado IRPJ devido de apenas R\$ 0,04 e recolhimentos de estimativas de IRPJ no importe de R\$ 3.532.695,13, é evidente que eventual imposto pago no exterior não seria passível de cômputo no Brasil para fins de apuração de saldo negativo de IRPJ.

(...)

Assim, ainda que restasse comprovado o valor do imposto pago no exterior sobre os rendimentos pretensamente oferecidos à tributação no Brasil (R\$ 1.896.516,25), tal importância não poderia ser computada na apuração do saldo negativo de IRPJ.

Superada a premissa acima indicada, que já é bastante para o indeferimento do direito creditório não reconhecido no despacho decisório, passamos à análise da comprovação do imposto pago no exterior indicado na DIPJ apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

Assim, há dois caminhos possíveis para o contribuinte comprovar o recolhimento de imposto no exterior, para fins de compensação no Brasil: um que passa pelo art. 395, §2º, do RIR/99; outro pelo art. 395, §5º, do RIR/99. Para trilhar qualquer deles, uma exigência comum - ali não referida - que é a tradução juramentada de documentos vindos de terras alienígenas. Na sequência, é o que se intenta descortinar.

(...)

O documento com o qual o Contribuinte pretende fazer prova de recolhimento de imposto de renda no exterior há de ser, no país em que devido: **(a)** reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador; e **(b)** ali consularizado perante a Embaixada Brasileira.

(...)

Assim, o documento com o qual o Contribuinte pretende fazer prova de recolhimento de imposto de renda no exterior há de ser, no país em que devido: (a) reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador; e (b) ali consularizado perante a Embaixada Brasileira ou apostilado. Ademais, deve ser objeto de tradução juramentada, para ser aceito como elemento de prova no Brasil.

(...)

O documento com o qual o Contribuinte pretende fazer prova de recolhimento de imposto de renda no exterior há de ser, no país em que devido, a exata forma, o exato documento, como previsto e prestigiado na legislação que rege a incidência da espécie tributária. Por outra, está-se a exigir do Contribuinte que prove o texto e a vigência do artigo, inciso, parágrafo, alínea da legislação tributária alienígena em que prevista a forma - aqui, nomeadas pelo Interessado de "guias" - por ele trazida aos autos e que entende dotada de justo título a revelar o pagamento que afirma adimplido.

(...)

ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO MANIFESTANTE COMO BASTANTES PARA COMPROVAR O PAGAMENTO DE IMPOSTOS SOBRE LUCROS NO EXTERIOR

Os aventados comprovantes de pagamentos de imposto de renda no exterior, bem como diversos documentos adicionais relativos ao pagamento de dividendos ao investidor brasileiro, encontram-se acostados aos autos às fls. 111 / 143.

(...)

O único documento em língua estrangeira objeto de tradução juramentada (*ou seja, o único documento que pode ser regularmente aceito como meio de prova nos presentes autos, vez que os demais foram lavrados em língua estrangeira e não foram objeto de tradução juramentada*) é aquele acostado aos autos às fls. 124 / 125 (*tradução juramentada às fls. 126 / 128*).

Tal documento é denominado de “Formulário 50 – Declaração e Pagamento Simultâneo Mensal de Impostos” e aponta as seguintes informações afetas ao contribuinte e ao “Imposto Adicional Lei de Renda”:

(...)

Tal documento não alberga a informação de a qual pagamento se referiria o imposto nele inserto (*não há qualquer indicação de que tal imposto se referiria a remessa de recursos ao Brasil, a título de dividendos, tendo como beneficiária a empresa REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A; veja que somente é possível verificar que se trata de pagamentos a acionistas sem domicílio nem residência, mas não há a indicação de a qual acionista tal pagamento se referiria*). A impossibilidade de correlação entre o documento acima lembrado e o imposto compensado no Brasil pelo Manifestante já demonstra a insuficiência de tal elemento de prova trazido aos autos pelo sujeito passivo.

Ademais, ao contrário do asseverado na peça defensiva, não se vislumbra, da tradução juramentada do documento em testilha, que tenha havido chancela pelo órgão arrecadador chileno. Vejamos o pertinente excerto da tradução juramentada em relação a tal ponto:

(...)

Destarte, descumpridos os requisitos legalmente estabelecidos para comprovação de imposto pago no exterior para fins de aproveitamento no Brasil, não há reparos a serem feitos ao despacho decisório.

Posto isto, e tudo o mais que dos autos consta, entendo que não há reparos a serem empreendidos no despacho decisório, e, portanto, voto no sentido de dar por **IMPROCEDENTE O PEDIDO DO CONTRIBUINTE**.

Cientificada a contribuinte em 28 de junho de 2022 apresentou, em 28 de julho de 2022, Recurso Voluntário (fls. 370 a 397). Em suas razões, aduz:

- (i) preliminarmente, a nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação, motivação e violação ao contraditório e à ampla defesa, pois, além da alegada ausência de fundamentação, os valores não confirmados não correspondem ao montante devido pela não homologação;

- (ii) no mérito, a possibilidade de compensação de imposto de renda pago no exterior, porquanto todos os comandos legais foram cumpridos e a alegação da decisão recorrida de que o imposto pago no exterior não pode compor o saldo negativo de IRPJ carece de previsão legal restritiva;
 - (iii) o cumprimento dos requisitos legais quanto à comprovação do pagamento do imposto de renda no exterior (§§2º e 5º do artigo 395 do RIR/99) (fls. 113 a 122; fls. 124 a 125; e fls. 126 a 128); e
 - (iv) a aplicação do princípio da verdade material ao processo administrativo.
- 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, do ano-calendário de 2004. Superada essa questão deve-se verificar se os documentos apresentados pela contribuinte comprovam o recolhimento do imposto de renda no exterior.

Preliminarmente

A contribuinte alega, em Recurso Voluntário, a nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação, motivação e violação ao contraditório e à ampla defesa, pois, além da alegada ausência de fundamentação, os valores não confirmados não correspondem ao montante devido pela não homologação.

Tal matéria sequer consta como defesa na manifestação de inconformidade, o que demandaria o seu não conhecimento. Contudo, em respeito ao contraditório e a ampla defesa, por ser uma arguição de nulidade, enfrento-a, esclarecendo que suas alegações não merecem acolhida.

As nulidades previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972 são as seguintes:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio

Não obstante o mandamento legal, nulidades relacionadas ao vício de fundamentação poderiam ser reconhecidas quando o ato administrativo não cumpre aos requisitos erigidos pela legislação.

De início, destaca-se que não há vício de fundamentação, porquanto o despacho decisório é claro ao elencar a razão pela qual não foi confirmado o saldo negativo de IRPJ pleiteado pela contribuinte. A saber, a autoridade fiscal é competente e o ato administrativo é hígido.

Outrossim, não merece acolhida a alegação da contribuinte quanto à eventuais discrepâncias entre o valor não confirmado do saldo negativo de IRPJ vindicado e a cobrança que decorreu da não homologação das DCOMPs. Isso porque os conceitos não se confundem.

Primeiro, a contribuinte transmite uma DCOMP, elencando os créditos que entende ter direito em face do Fisco federal. Concomitantemente, pode ser feita a compensação com débitos da contribuinte (até por isso é uma declaração de compensação).

Analisada a pertinência do crédito pela autoridade fazendária competente, o crédito é ou não *confirmado* e, após, se faz o cotejo entre o crédito *confirmado* e disponível para alocação com o *débito compensado*. Uma coisa, portanto, é o crédito, sua composição e sua confirmação. Outra coisa é o crédito disponível para compensar os débitos informados pela contribuinte.

Diante disso, a contribuinte não teve reconhecido o montante do imposto de renda pago no exterior, o que totalizou a quantia de R\$ 1.896.516,25, num montante total de saldo negativo que potencialmente chegaria a R\$ 5.429.211,34, contudo, as compensações com o saldo negativo informado na DCOMP e reconhecido parcialmente foram de R\$ 3.902.313,52, R\$ 1.443.119,09 e R\$ 1.333.301,93. Subtraindo o saldo negativo atualizado dos débitos chega-se ao débito não homologado e cobrado da contribuinte.

Portanto, feitas essas considerações, as preliminares arguidas pela contribuinte não prosperam, razão pela qual as afastamos.

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 *(i)* a possibilidade do imposto de renda pago no exterior compor o saldo negativo de IRPJ do período, sujeito à restituição ou compensação; e *(ii)* se está comprovado nos autos o pagamento do imposto de renda no exterior, conforme preceitua a legislação fiscal.

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

A decisão da DRJ, conforme relatado, assim decidiu:

Inicialmente, é importante apontar que o saldo negativo de IRPJ nunca poderá ser composto por imposto pago no exterior, vez que o limite para a compensação de imposto pago no exterior é o valor do tributo devido no Brasil sobre o rendimento auferido no estrangeiro.

No caso vertente, como o sujeito passivo informou em DIPJ ter apurado IRPJ devido de apenas R\$ 0,04 e recolhimentos de estimativas de IRPJ no importe de R\$ 3.532.695,13, é evidente que eventual imposto pago no exterior não seria passível de cômputo no Brasil para fins de apuração de saldo negativo de IRPJ.

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 prevê 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; e
- (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.

Quando o imposto de renda pago no exterior não for integralmente compensado no Brasil, quando do 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 a integralidade do imposto pago no exterior para pleitear saldo negativo no Brasil.

Todas essas considerações, embora não 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 2004, não merece acolhida.

Comprovação do imposto de renda pago no exterior

Pela eventualidade, caso o entendimento acima não fosse suficiente para delinear o julgamento do tema sob escrutínio, dever-se-ia analisar os documentos acostados pela contribuinte atinentes à comprovação do imposto de renda pago no exterior.

Tratando-se de imposto de renda pago no exterior, a compensação deste montante segue a regra do artigo 15 da Lei nº 9.430/1996, conforme transcrita:

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.

O artigo 26 da Lei nº 9.249/1995, estabelece a permissão para compensação do imposto de renda pago no exterior, determinando como limite o imposto pago no Brasil, veja:

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

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

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

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

A referida norma apresenta dois requisitos para a compensação. A necessidade de se reconhecer o documento relativo ao pagamento do imposto de renda por duas autoridades: pelo próprio órgão arrecadador estrangeiro e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto (§2º do artigo 26 da Lei nº 9.249/1995).

Consequente, a Lei nº 9.430/1996, no artigo 16, implementou novos critérios para o cômputo dos lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, e para compensação do imposto de renda pago no exterior. Nos termos do §2º, inciso II, do referido artigo, foi dispensada a obrigação relacionada ao reconhecimento do imposto de renda pago no exterior pela autoridade estrangeira e pelo consulado brasileiro, quando a contribuinte comprove que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital preveja a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

O Decreto nº 8.660/2016, que promulgou a Convenção da Apostila de Haia sobre a Eliminação da Exigência de Documentos Públicos Estrangeiros, permitiu a substituição do reconhecimento pelo Consulado da Embaixada Brasileira do país emissor signatário da referida Convenção pela apostila. Conforme extraído do sítio do Conselho Nacional de Justiça¹:

A Apostila é um certificado de autenticidade emitido por países signatários da Convenção da Haia, o qual é apostado a um documento público para atestar sua origem (assinatura, cargo de agente público, selo ou carimbo de instituição). Esse documento público apostilado será apresentado em outro país, também

¹ <https://www.cnj.jus.br/poder-judiciario/relacoes-internacionais/apostila-da-haia/perguntas-frequentes-5/>

signatário da Convenção da Haia, uma vez que a Apostila só é válida entre países signatários.

A Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014, no artigo 25, §5º-A, regulamenta o tema relacionado ao apostilamento:

Art. 25. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas. (...)§ 5º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 5º-A O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o § 5º pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários, a qual deve: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

A Solução de Consulta Cosit nº 185/2018 interpretou as referidas normas, estatuidando:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVANTES.

Para efeito de compensação do imposto de renda incidente no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, o documento comprobatório é o que comprova o recolhimento ou arrecadação do imposto de renda pago no exterior. Esse documento deverá ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país em que houve o recolhimento e pelo Consulado da Embaixada Brasileira.

Nos casos em que a legislação do país de origem do lucro imponha a retenção do imposto na fonte, a comprovação do imposto retido far-se-á por meio de documento oficial do órgão arrecadador ou da fonte pagadora.

O reconhecimento do comprovante de recolhimento pelo órgão arrecadador do país de origem do lucro e pelo Consulado da Embaixada Brasileira fica dispensado se o contribuinte interessado comprovar que a legislação do país de origem do

lucro, rendimento ou ganho de capital, prevê que a comprovação da incidência do imposto de renda que tenha sido pago dá-se por meio desse documento de recolhimento ou arrecadação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 26, § 2º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 16, § 2º, II; Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 87, § 9º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), art. 395.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DOCUMENTOS EXPEDIDOS POR PAÍSES SIGNATÁRIOS DA CONVENÇÃO SOBRE A ELIMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA DE DOCUMENTOS PÚBLICOS ESTRANGEIROS. APOSTILA.

O reconhecimento do documento que comprova o recolhimento ou arrecadação do imposto de renda pago no exterior pelo Consulado da Embaixada Brasileira pode ser substituído pela apostila, de que trata a Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários.

Dispositivos Legais: Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, arts. 3º a 6º; Instrução Normativa nº 1.520, de 4 de dezembro de 2014, art. 25, § 5ºA.

Em matéria de comprovação de retenção na fonte do imposto de renda no exterior, a Solução de Consulta Cosit nº 185/2018 fundamenta:

12.1. Nos casos em que a legislação do país imponha a retenção do imposto na fonte, não se pode falar propriamente em “documento de arrecadação”; nessa hipótese, a comprovação do imposto retido far-se-á por meio de documento oficial do órgão arrecadador – a exemplo do que sucede no Brasil, nos moldes da Instrução Normativa SRF nº 119, de 28 de dezembro de 2000. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá estar munida dos dispositivos da legislação estrangeira que certifiquem ser o documento apresentado hábil e legítimo para confirmar o imposto retido.

A exegese das normas em comento indica precisamente o conjunto de provas que a contribuinte deve apresentar à autoridade fiscal, quando necessário comprovar que pagara ou sofrera a retenção do imposto de renda no exterior.

Analisado o histórico legislativo, para compensar o imposto de renda pago ou retido no exterior, na exportação de serviços, exige-se, além da tradução juramentada:

- (i) documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto ou apostilado; ou
- (ii) a comprovação de que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital preveja a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado (isto é, o documento de arrecadação ou que indique a retenção e a comprovação da incidência legal sobre o imposto de renda estrangeiro).

Feitas essas considerações no caso concreto, não tenho considerações distintas das que já foram a razão de decidir da decisão recorrida. Por concordar com seus fundamentos e ante à ausência de novas informações e documentos trazidos pela contribuinte, valho-me do permissivo do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF para fundamentar o meu voto:

ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO MANIFESTANTE COMO BASTANTES PARA COMPROVAR O PAGAMENTO DE IMPOSTOS SOBRE LUCROS NO EXTERIOR

Os aventados comprovantes de pagamentos de imposto de renda no exterior, bem como diversos documentos adicionais relativos ao pagamento de dividendos ao investidor brasileiro, encontram-se acostados aos autos às fls. 111 / 143.

(...)

O único documento em língua estrangeira objeto de tradução juramentada (*ou seja, o único documento que pode ser regularmente aceito como meio de prova nos presentes autos, vez que os demais foram lavrados em língua estrangeira e não foram objeto de tradução juramentada*) é aquele acostado aos autos às fls. 124 / 125 (*tradução juramentada às fls. 126 / 128*).

Tal documento é denominado de “Formulário 50 – Declaração e Pagamento Simultâneo Mensal de Impostos” e aponta as seguintes informações afetas ao contribuinte e ao “Imposto Adicional Lei de Renda”:

(...)

Tal documento não alberga a informação de a qual pagamento se referiria o imposto nele inserto (*não há qualquer indicação de que tal imposto se referiria a remessa de recursos ao Brasil, a título de dividendos, tendo como beneficiária a empresa REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A; veja que somente é possível verificar que se trata de pagamentos a acionistas sem domicílio nem residência, mas não há a indicação de a qual acionista tal pagamento se referiria*). A impossibilidade de correlação entre o documento acima lembrado e o imposto compensado no Brasil pelo Manifestante já demonstra a insuficiência de tal elemento de prova trazido aos autos pelo sujeito passivo.

Ademais, ao contrário do asseverado na peça defensiva, não se vislumbra, da tradução juramentada do documento em testilha, que tenha havido chancela pelo órgão arrecadador chileno. Vejamos o pertinente excerto da tradução juramentada em relação a tal ponto:

(...)

Destarte, descumpridos os requisitos legalmente estabelecidos para comprovação de imposto pago no exterior para fins de aproveitamento no Brasil, não há reparos a serem feitos ao despacho decisório.

Posto isto, e tudo o mais que dos autos consta, entendo que não há reparos a serem empreendidos no despacho decisório, e, portanto, voto no sentido de dar por **IMPROCEDENTE O PEDIDO DO CONTRIBUINTE**.

Nestes termos, também por essa razão, o pleito da contribuinte é infundado, porquanto a documentação trazida não cumpre as exigências legais.

Conclusão

Ante aos fundamentos acima, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **nego-lhe provimento**.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas