

**TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E PELA CSLL SOBRE LUCROS AUFERIDOS NO
EXTERIOR POR EMPRESAS RESIDENTES NO BRASIL: REQUISITOS E
LIMITES PARA COMPENSAÇÃO¹⁷³**

*TAXATION BY IRPJ AND CSLL ON PROFITS EARNED ABROAD BY
COMPANIES RESIDENT IN BRAZIL: REQUIREMENTS AND LIMITS FOR
COMPENSATION*

*IMPOSICIÓN DEL IRPJ Y DE LA CSLL SOBRE LOS BENEFÍCIOS
OBTENIDOS EN EL EXTRANJERO POR EMPRESAS RESIDENTES EN
BRASIL: REQUISITOS Y LIMITES PARA LA COMPENSACIÓN*

Jeferson Teodorovicz¹⁷⁴

Juciléia Lima¹⁷⁵

Resumo: Este artigo pretende expor alguns elementos sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas residentes no Brasil, em especial considerando os métodos (e medidas) unilaterais para reduzir ou evitar a pluritributação internacional, em observância à legislação tributária brasileira, no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambas incidentes sobre o lucro tributável de pessoas jurídicas. A estratégia metodológica refere-se à pesquisa bibliográfica, legislativa, jurisprudencial, constituindo-se em análise essencialmente exploratória. Nesse aspecto, interessa ao presente estudo analisar os requisitos e os limites para realizar a compensação de tributos pagos no exterior, conforme análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial. Será concedida também especial atenção à jurisprudência administrativa tributária federal do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por ser o tribunal que

¹⁷³ Recebido em 13/março/2023. Aceito para publicação em 23/maio/2023.

¹⁷⁴ Pós-Doutorado em Direito pela UNB. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialização em Gestão Contábil e Tributária (MBA) pela UFPR. Bacharelado em Direito pela PUCPR. Professor Doutor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas – FGV EPPG – Brasília. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1018-6438> E-mail: jeferson.teodorovicz@fgv.br

¹⁷⁵ Doutora e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo- USP. Estágio Doutoral na modalidade sanduíche na Universidade de Münster- Alemanha. LLM em Tributação Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário- IBDT. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas- PUC-Campinas. Professora de Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e da Pós-Graduação Lato-Sensu da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Campus Campinas/SP. Conselheira Titular da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Email: jucileia.lima@carf.economia.gov.br.

mais se detém a analisar casos concretos sobre o tema, inclusive sobre a possibilidade de compensação com prejuízos fiscais.

Palavras-chave: tributos pagos no exterior; IRPJ; CSLL; direito tributário internacional; compensação; prejuízos fiscais; limites.

Abstract: *This paper intends to expose some elements on the taxation of profits earned abroad by companies residing in Brazil, in particular considering the unilateral methods (and measures) to reduce or avoid international multiple taxation, in compliance with Brazilian tax legislation, with regard to the Corporate Income Tax (IRPJ) and Social Contribution on Net Income (CSLL), both levied on the taxable income of legal entities. The methodological strategy refers to bibliographical, legislative, jurisprudential research, constituting an essentially exploratory analysis. In this regard, the present study is interested in analyzing the requirements and limits for offsetting taxes paid abroad, according to doctrinal, legislative and jurisprudential analysis. Special attention will also be given to the federal tax administrative jurisprudence of the Tax Appeals Administrative Council (CARF), as it is the court that takes the most time to analyze concrete cases on the subject, including the possibility of offsetting tax losses.*

Keywords: *taxes paid abroad; IRPJ; CSLL; international tax law; compensation; tax losses; Limits.*

Sumário: Introdução. 1. Aspectos históricos da tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas residentes no Brasil. 2. Métodos unilaterais para reduzir a pluritributação no Direito Tributário Internacional. 2.1. Medidas unilaterais para evitar a pluritributação na legislação brasileira. 3. A compensação de tributos pagos no exterior. 3.1. Aspectos legais (e infralegais) da compensação dos tributos sobre a renda (IRPJ e CSLL) pagos no exterior (a partir da Lei 9249/1995). 3.2. Requisitos à compensação de IRPJ e CSLL segundo as recentes Soluções de Consulta COSIT da Receita Federal do Brasil. 3.3. Requisitos e Limites à Compensação do imposto pago no exterior (CSLL, adicional e IRPJ) no âmbito da jurisprudência administrativa tributária federal: requisitos e limites à compensação. 3.4. O imposto pago no exterior para fins de compensação futura e tratamento de crédito em casos de prejuízos fiscais (IRPJ e CSLL). Considerações Finais. Referências

Introdução

Nos dias atuais, a tributação firmada em bases universais (sobre a renda, por exemplo) tem ampliado a atenção de investidores sobre as possibilidades (e os riscos) ocasionados por potenciais casos de bi ou pluritributação de suas operações econômicas.

Nesse aspecto, visando criar um ambiente de negócios mais interessante para o recebimento de investimentos externos, a política fiscal brasileira utiliza medidas unilaterais como forma de atenuar a pluritributação da renda.

Para tanto a legislação brasileira permite a pessoa jurídica compensar o imposto sobre a renda incidente, no exterior, sobre os lucros, os rendimentos, os ganhos de capital e as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, conforme o art. 465 do Decreto n. 9580/2018, também conhecido como “Novo Regulamento do Imposto de Renda” (BIANCO, 2020; JR, 2019), e que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza:

Art. 465. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto sobre a renda incidente, no exterior, sobre os lucros, os rendimentos, os ganhos de capital e as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto sobre a renda incidente, no País, sobre os referidos rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, caput; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

§ 1º Para fins de determinação do limite estabelecido no caput, o imposto sobre a renda incidente, no País, correspondente aos lucros, aos rendimentos, aos ganhos de capital e às receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e do adicional devidos pela pessoa jurídica no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 1º).

Todavia, também impõe restrições ao direito de compensação ao prever que a compensação se dará até o limite do imposto sobre a renda incidente, no País, sobre os referidos rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços.

Neste trabalho, tencionamos apresentar alguns aspectos relevantes concernentes aos limites para compensação dos tributos pagos no exterior e os potenciais seus impactos sobre o exercício do direito à compensação dos tributos pagos no exterior.

1. Aspectos históricos da tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas residentes no Brasil.

Até 1995, no Brasil vigorava o princípio da territorialidade na tributação, quando os resultados auferidos no exterior por pessoas jurídicas brasileiras

eram excluídos da apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ e da Contribuição Social sobre o lucro líquido-CSLL.

O Princípio da Territorialidade estabelece que as relações jurídico-tributárias praticadas por nacionais ou residentes, localizadas dentro do território de um Estado, são legítimas para imposição tributária. A territorialidade tributária decorre do exercício soberano estatal de tributar a ocorrência dos fatos econômicos ocorridos dentro do seu território (SCHOUERI, 2005, p. 322-374; OLIVEIRA, 2020a, p. 741-808).

A partir de 1996, porém, com a promulgação da Lei 9.249/95, em seu artigo 25, os lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real, no Brasil passaram a ser tributados em bases universais (*world wide income taxation*), exclusivamente, pelo IRPJ.

Nesse sentido, dispôs o art. 25 da Lei n. 9249/1995, art. 25:

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.

Assim, a tributação em bases universais (*world wide income taxation*) baseia-se no Princípio da Universalidade ao dispor que todas as rendas auferidas por pessoas jurídicas, mesmo aquelas auferidas fora do território nacional, podem ser tributadas, independentemente, de onde quer que ela venha a ser produzida (SCHOUERI, 2005, p. 322-374; OLIVEIRA, 2020a, p. 741-808).

Neste sentido, a Lei 9.249/95 ao prever a tributação em bases universais, também, resultou na tributação automática dos lucros auferidos no exterior pelas empresas residentes no Brasil.

Por sua vez, a publicação da IN SRF nº 38, de 27 de junho de 1996, em seu artigo 2º, corrigiu esta distorção ao reconhecer que a tributação seria devida quando ocorrida a efetiva disponibilização dos lucros, ou seja, em oposição à tributação automática trazida pela Lei 9.249/95, o ato administrativo reconheceu a distorção imposta, e, em flagrante inovação à ordem jurídica, passou a estabelecer a tributação dos resultados com base no regime de caixa:

Art. 2º- Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

No entanto, a IN SRF nº 38/96 foi longe demais ao invadir a competência legal do legislador infraconstitucional, dado que por se tratar de um ato normativo de caráter regulamentar não lhe era autorizado inovar a ordem jurídica como assim fez.

Na tentativa de aclarar a situação, foi promulgada a Lei 9.532/97 a qual passou a prever que os lucros auferidos no exterior seriam tributados quando, efetivamente, disponibilizados, ou seja, segundo regime de caixa, conforme seu artigo 1ª:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Em 1999, foi editada a Medida Provisória 2.858-6, a qual, posteriormente, foi reeditada na MP nº 2.158-35-01, passando tanto a prever a incidência da CSLL também sobre os lucros no exterior quanto, ainda, também alterou o regime contábil para apuração e recolhimento dos tributos- de caixa para o regime de competência, conforme o art. 74:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.
Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Porém, a constitucionalidade deste dispositivo foi atacado pela ADI 2.588, ajuizada em 2001 pela CNI.

Todavia, em 03 de abril de 2013 reuniu-se o Plenário do Supremo Tribunal Federal para julgar a inconstitucionalidade suscitada na ADI 2.588, a

qual atacava a atual sistemática de tributação dos lucros no exterior prevista no art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01 que previa como momento da disponibilização da renda para efeito do IRPJ da empresa brasileira, a data do balanço da sua coligada ou controlada no exterior, mesmo que não tivesse ocorrido a distribuição dos lucros.

Por diversos fatores, naquela ocasião, não foi possível ao Presidente da Corte- o Min. Joaquim Barbosa proclamar o resultado do julgamento, deixando o tema inconclusivo.

No julgamento da ADI 2.588 pelo STF observou-se cinco linhas de argumentação nos dez votos proferidos, a saber: 1ª) pela inconstitucionalidade integral do texto normativo impugnado (posição sustentada pelos votos dos Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski); 2ª) pela inconstitucionalidade parcial, apenas e tão somente com relação às coligadas, consoante o voto proferido pela Ministra Ellen Gracie; 3ª) pela inconstitucionalidade parcial, apenas e tão somente com relação às empresas situadas em países com tributação normal (e, portanto, constitucional em relação aos chamados paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados), consoante o voto do Ministro Joaquim Barbosa; 4ª) pela constitucionalidade integral, consoante votaram os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e Cezar Peluso (aqui foi dado provimento parcial, mediante interpretação conforme à Constituição para submeter ao art. 74 as empresas controladas e coligadas no exterior submetidas ao Método de Equivalência Patrimonial que, de acordo com a legislação societária, alcança todas, o que, na prática, equivale à constitucionalidade integral); e 5ª) pela constitucionalidade parcial, com a expressa ressalva para as situações que envolvam empresas situadas em países com os quais o Brasil celebrou tratado para evitar a dupla tributação da renda, consoante voto do Ministro Ayres Britto.

Porém, restou concluído o julgamento em alguns aspectos.

Com efeito vinculante e erga omnes, a Suprema Corte, por maioria, entendeu que a incidência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01: a) é constitucional quando se cuidar de empresa controlada situadas em paraísos fiscais ou quando não haja controles societários e fiscais adequados (cf. o voto dos Ministros Joaquim Barbosa, Nelson Jobim, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Ayres Britto e Eros Grau); b) é inconstitucional quando se cuidar de coligada

situada em país sem tributação favorecida (não situadas em paraísos fiscais) (cf. o voto dos Ministros Joaquim Barbosa, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ellen Gracie e Ricardo Lewandowski); e c) é inconstitucional em relação ao seu parágrafo único (cf. o voto proferido pelos Ministros Joaquim Barbosa, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski).

Em 2012, a IN SRF 38/96 foi revogada pela IN SRF 213/02, a qual trazia em seu art. 7º, §1º, da IN SRF n. 213/02 a ampliação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL ao prever a tributação pelo resultado positivo da equivalência patrimonial contabilizado pela empresa brasileira referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º Os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL.

Por obviedade, as críticas se direcionavam a divergência de valores na apuração contábil do resultado de equivalência patrimonial e do lucro, dado que, o lucro pode ser destinado à constituição de reservas, sem a sua efetiva disponibilização.

Em 13 de maio de 2014, foi promulgada a Lei 12.973 que, ao introduzir novos conceitos e critérios para tributação em bases universais, passou a prever a incidência do IRPJ e CSLL sobre a parcela positiva do ajuste no valor do investimento registrado pela matriz brasileira em sua escrituração contábil.

A promulgação da Lei 12.973/14, a qual revogou a legislação anterior, tinha como nítido objetivo obstar que prejuízos incorridos no exterior,

diretamente ou indiretamente, pudessem erodir a base tributável dos lucros das sociedades investidoras brasileiras.

Sendo assim, no Brasil, para atenuar a pluritributação e visando melhorar o ambiente de negócios, após a promulgação da Lei 12.973/14, foi regulamentada pela IN 1.520/14, a qual previa novas orientações no tocante ao procedimento para compensação de tributos pagos no exterior.

As legislações domésticas, ao estabelecerem os elementos de conexão delimitadores de sua competência tributária internacional, podem adotar critérios que variam conforme a natureza dos tributos, sejam diretos ou indiretos. No caso dos tributos indiretos, é comum se estabelecer dois critérios como elemento de conexão: o país de origem, segundo o qual tributação é devida pelo Estado em cujo território as mercadorias são produzidas (na saída), e o critério do país de destino, onde a tributação é devida onde as mercadorias são consumidas (no destino). Nos impostos diretos é comum adotar-se como elementos de conexão, o princípio da universalidade e o da territorialidade como delimitadores da competência tributária internacional (SCHOUERI, 2005).

No exercício de suas competências tributárias (*jurisdiction to tax*), os Estados ao formularem suas políticas tributárias pode adotar qualquer um dos critérios, de forma isolada ou cumulativa, a depender de seus interesses arrecadatários e/ou para atração de investimentos internacionais.

Entretanto, conflitos de competências tributárias ou de qualificação podem ocorrer, submetendo o contribuinte à exigência tributária por dois ou mais Estados sobre o mesmo fato econômico imponible.

Neste contexto, no exercício de suas competências tributárias, os Estados nacionais, com base em suas legislações domésticas e, quando presentes elementos de conexão, podem exercer o seu poder de tributar para além de suas fronteiras, o que pode ensejar a concurso de normas tributárias sobre o mesmo fato econômico imponible através da bitributação, multi ou pluritributação.

Neste artigo assumiremos o termo “*pluritributação*” por considerarmos que em diversas situações a mesma obrigação tributária pode ser exigida por mais de dois países. Partindo deste entendimento, e, por rigor técnico, também

utilizaremos o termo “pluritributação”, embora, majoritariamente, na doutrina e nos tratados internacionais brasileiros se utilize o termo “dupla tributação”.

A título ilustrativo, Heleno Tôrres entende que os termos “dupla tributação” “bitributação” podem não se amoldar em diversas situações de tributação internacional da renda, dado que por muitas vezes, a renda pode ser tributada por mais de dois países.

Por essa razão, Tôrres adota o termo “pluri” ou “múltipla” tributação internacional (TÔRRES, 1997, p. 227)

Assim, ao fazer uso das convenções internacionais, nada obstante não se possa, necessariamente, eliminar a pluritributação, os Estados podem atenuá-la ou neutralizá-la através da adoção de limites do poder tributário de cada Estado, e, este é o papel dos tratados internacionais- limitar a competência tributária dos Estados.

Contudo, ainda que a pluritributação internacional da renda ou do patrimônio não seja ilegal, é certo que tal fenômeno não é desejável já que tanto é capaz de comprometer o nível de investimentos como também onerar as operações transnacionais. Por isso, os Estados costumam utilizar métodos para atenuar ou eliminar os efeitos nocivos da pluritributação internacional através da adoção de medidas unilaterais ou bilaterais de limitação de suas competências tributárias.

No Brasil, existem orientações tanto na legislação quanto nos tratados internacionais brasileiros para atenuar a pluritributação através do método da isenção (*tax exemption method*) e do método do crédito (*tax credit method*).

2. Métodos unilaterais para reduzir a pluritributação no Direito Tributário Internacional

No Direito Tributário Internacional existem três métodos para aliviar a pluritributação da renda e do patrimônio: 1) método da dedução (*tax deduction method*), embora, pouco admitido pelos Estados, permite que os tributos pagos no Estado da fonte sejam dedutíveis no país de residência, incidindo apenas sobre o valor líquido das rendas auferidas no Estado da fonte após a dedução dos tributos pagos no exterior; 2) método da isenção (*tax exemption method*) que consiste em isentar do tributo devido no país de residência os rendimentos

auferidos de fonte estrangeira; 3) método do crédito (*tax credit method*), também conhecido como método da imputação, dá ao contribuinte um crédito, em seu país de residência, equivalente ao imposto pago no país da fonte (fonte produção ou de rendimento).

A escolha do método para atenuar a pluritributação trata-se de uma decisão política fiscal de cada Estado nacional, podendo, caso desejem, usar um único método, optar por dois métodos ou até mesmo, combiná-los entre si (ARNOLD, 2015, p. 26).

Neste sentido, existem orientações tanto na legislação brasileira quanto nos tratados internacionais brasileiros para, por meio da adoção dos métodos de isenção e de crédito, atenuar a pluritributação da renda ou do patrimônio.

2.1. Medidas unilaterais para evitar a pluritributação na legislação brasileira.

O Brasil adota o princípio da universalidade, tributando a renda em bases universais, ou seja, há incidência tributária sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas residentes no Brasil, independentemente, do local em que foram originadas e produzidas, e também sobre os rendimentos de não residentes produzidos por fonte de pagamento e/ou produção brasileira.

Em suas convenções, em regra, o Brasil adota o método do crédito (imputação ordinária) para atenuar a pluritributação dos rendimentos percebidos pelos seus residentes.

A literatura tributária (XAVIER, 2010, p. 646). tem classificado o método de imputação em duas espécies: a *imputação integral* e a *ordinária*.

Na *imputação integral*, o Estado da residência permite que se deduza a totalidade do imposto pago no Estado da fonte, independentemente, deste valor exceder ou não o montante do imposto devido no outro Estado (XAVIER, 2010, p. 646).

Já na *imputação ordinária*, a dedução está limitada ao valor pago, ou ainda, pode ser proporcional, levando em conta o percentual e o total de renda tributável pelo Estado de residência (XAVIER, 2010, p. 646).

Com isso, como medida unilateral para atenuar a pluritributação, a legislação brasileira ao utilizar do método da imputação ordinária reconhece o

crédito do imposto pago no exterior, por parte dos residentes em território nacional, para utilização no cômputo do imposto de renda a ser pago no Brasil, desde que, limitado ao imposto de renda incidente no Brasil.

Enfatiza-se que respectiva dedução é limitada ao imposto total devido no Brasil, de modo a não conceder crédito a maior, caso a tributação estrangeira seja superior à brasileira.

Todavia, o método do crédito tributário além de possuir eficácia limitada, também não é capaz de evitar a pluritributação, mas tão somente, neutraliza seus efeitos nocivos ao possibilitar a compensação dos tributos pagos no exterior.

Entretanto, alguns problemas persistem, especialmente, no tocante ao pleno aproveitamento do imposto pago no exterior, isto significa, no tocante ao IRPJ incidente no exterior para fins de compensação futura, bem como o tratamento do crédito em casos de prejuízos fiscais (ROCHA, 2016, p. 204), além da interpretação por vezes restritiva ou ampliativa na consideração dos requisitos e condições para o reconhecimento (inclusive probatório) do imposto devido no exterior e a respectiva compensação dos mesmos no Brasil, conforme será observado no próximo tópico.

3. A Compensação de tributos (IRPJ e CSLL) pagos no exterior

3.1. Aspectos legais (e infralegais) da compensação dos tributos sobre a renda (IRPJ e CSLL) pagos no exterior (a partir da Lei n. 9249/1995)

Conforme já assinalado, até a entrada em vigor da Lei n. 9249/1995, o Sistema Tributário Brasileiro adotava como padrão o princípio da territorialidade para fatos econômicos ocorridos fora do território nacional, não se sujeitando à incidência do IR.

A Lei n. 9249/1995, a seu turno, estabeleceu a tributação em bases universais para IRPJ, passando, posteriormente, à estender semelhante sistemática ao regime tributário da CSLL, através da MP 1858-6/99, que foi posteriormente convertida na MP 2158-35/2001, no artigo 21.

Nesse aspecto, a MP 2158-37/2001 ampliou a sistemática de tributação das bases universais, que passaram a ser aplicáveis ao IRPJ e à CSLL.

O art. 25 da Lei 9249/1995 previu que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passariam a ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Note-se, igualmente, que a sistemática trazida pela Lei 9249/95 tratava da tributação dos lucros auferidos no exterior, mas não mencionava a necessidade de efetiva distribuição para consumação do fato gerador do IRPJ.

O art. 74 da MP 2158-37/2001 estabeleceu que, para fins de determinação da base de cálculo do IR e da CSLL, conforme definido no art. 25 da Lei 9249/95, e do art. 21 da mesma MP, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados, conforme regulamento (infralegal). Ainda, o parágrafo único acrescentou que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 seriam considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida antes desta data qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação. Conforme já mencionado, esse dispositivo teve sua constitucionalidade questionada pela ADI 2588/2001 e também foi posteriormente revogado pela Lei 12.973 de 2014.

Da mesma forma que passou-se gradualmente à tributação em bases universais, também a legislação tributária nacional passou a permitir hipóteses de compensação de impostos já pagos no exterior, para composição do saldo ou da base negativa do IRPJ ou da CSLL passível de compensação, nos termos e nas condições básicas estabelecidas no art. 26 do Lei 9249/1995:

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.

No mesmo sentido, o art. 26 da Lei 9249/1995 foi refletido na esfera infralegal através do art. 395 do RIR/99:

Compensação do Imposto Pago no Exterior

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 1º).

§ 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 2º).

§ 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 3º).

§ 4º Para efeito da compensação do imposto referido neste artigo, com relação aos lucros, a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do § 10 do art. 394 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso I).

§ 5º Fica dispensada da obrigação de que trata o § 2º deste artigo a pessoa jurídica que comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso II).

§ 6º Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º).

§ 7º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 5º).

§ 8º O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (Medida Provisória nº 1.807-2, de 25 de março de 1999, art. 9º).

§ 9º Aplicam-se à compensação do imposto a que se refere o parágrafo anterior o disposto no caput deste artigo (Medida Provisória nº 1.807-2, de 1999, art. 9º, parágrafo único).

A Lei 9430/1996, a seu turno, nos seus art. 15 e 16, e absorvendo o dispositivo previsto no art. 26 da Lei 9249/95, trouxe regramentos relativos à compensação de imposto pago no exterior:

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.

Em particular, no que tange aos lucros, rendimentos e ganhos de capital de pessoa jurídica, o art. 16, parágrafo 2ª trouxe os seguintes dispositivos:

§ 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

A apresentação de demonstrações financeiras correspondentes, nos termos do inc. I, § 2º, passaria a ser padrão exigido para reconhecimento da compensação, excetuando-se a hipótese prevista no inciso II, quando o contribuinte comprove que a lei do país de origem onde o lucro, rendimento ou ganho de capital foi gerado preveja a incidência do imposto de renda que houver sido pago mediante documento de arrecadação apresentado.

Assim, tal dispositivo excepciona a obrigatoriedade do reconhecimento do documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior pelo órgão arrecadador cumulado com o reconhecimento dado pelo Consulado da Embaixada brasileira onde é devido o imposto, em prol da simplificação tributária.

Ainda, na esfera infralegal, foi editada a IN SRF 213/2002 que, nos arts. 14 e 15, estabeleceu expressamente a possibilidade, os pressupostos e as condições de compensação do imposto de renda no exterior com o que for devido no Brasil (IRPJ e CSLL), conforme se pode observar, *in verbis*:

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

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida

sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

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

§ 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.

Contudo, a legislação comercial e tributária passou por importantes modificações, especialmente com a edição da Lei e vigência da Lei 11.638/2007, que levou ao início do processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões contábeis internacionais adotados nos principais mercados de valores imobiliários.

Logo, a Lei n.11.638/2007 e, posteriormente, a Lei 11.941/2009, assim como os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações emitidos pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), viabilizaram atualização e reforma na estrutura contábil

brasileira, inserindo novos critérios para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos eventos econômicos na escrituração comercial das pessoas jurídicas (SANTOS, 2020, p. 11).

Nesse sentido, a Lei 12.973/2014, com o mesmo espírito (OLIVEIRA, 2020b, p. 1275-1397), entrou em vigor com a missão de estabelecer os efeitos jurídico-tributários das regras contábeis trazidas pelo processo de convergência das práticas contábeis brasileiras em harmonia aos padrões internacionais, em especial ao padrão IFRS (*International Financial Reporting Standards*) (SANTOS, 2020, p. 11).

Nesse aspecto, com as mudanças trazidas pela Lei 12.973/2014, o tratamento legal da possibilidade de dedução e de compensação do imposto pago no exterior passou também por atualizações, ainda que se tenha conservado a maioria dos dispositivos legais anteriores (com alterações promovidas pela Lei 13043/2014), sobretudo através do art. 87:

Art. 87. 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 dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas. (Vigência)

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens, desde que comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§ 2º No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

§ 3º No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada por controlada, direta ou indireta.

§ 4º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

§ 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido 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 do balanço apurado ou na data da disponibilização.

§ 6º 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.

§ 7º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.

§ 8º O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da

adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

§ 9º 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.

§ 10. Até o ano-calendário de 2022, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 desta Lei, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 11. O Poder Executivo poderá, desde que não resulte em prejuízo aos investimentos no País, ampliar o rol de atividades com investimento em pessoas jurídicas no exterior de que trata o § 10.

§ 12. (VETADO).

Observe-se, em particular, que o parágrafo 4º do referido artigo estabeleceu como limite à dedução do imposto pago no exterior o montante do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

Esse dispositivo levou à necessidade de disciplinamento de regras para especificar a forma de cálculo do crédito possível de utilização, para fins de dedução.

Sobre o parágrafo 4º do referido artigo, reproduz-se a reflexão de Sérgio André Rocha:

Esta regra prevista no § 4º do art. 87 da Lei 12973 pode ter consequências importantes no caso de consolidação. Com efeito, como a consolidação leva à compensação de eventuais prejuízos de controladas diretas e indiretas com lucros de outras controladas, diretas ou indiretas no exterior, o resultado será uma redução do lucro que será adicionado à apuração do IRPJ no Brasil. Ora, se o crédito não pode ser superior ao valor do lucro auferido no exterior efetivamente incluído no lucro real, no caso de uma redução da adição decorrente da compensação de prejuízos de outras entidades, poder-se-ia sustentar que haveria uma perda proporcional e crédito referente ao imposto pago no exterior. Nada obstante, acreditamos que este § 4º deve ser lido conjuntamente com o §2º do mesmo artigo 87, o qual, como vimos, não estabelece a obrigação de proporcionalização do crédito do imposto pago no exterior em função do valor efetivamente adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL nos casos de consolidação, prevendo apenas que, neste caso, poderá ser considerado o crédito do imposto pago pelas controladas cujos resultados positivos tenham sido considerados na consolidação (ROCHA, 2016, p. 209).

Assim, a Lei n. 12973/2014¹⁷⁶ levou à necessidade de atualização na disciplina infralegal do diploma legal, mediante a edição da IN RFB

176 Ainda, os artigos 88 e 89 da Lei 12.973/2014 complementam o art. 87 no que tange à dedução de imposto de renda ou da CSLL retido na fonte no exterior: “Art. 88. A pessoa jurídica coligada

1520/2014, com importantes regras sobre condições e cálculo do imposto para fins de dedução e compensação (NEVES; VICECONTI, 2020, p. 424), e que, embora não tenha revogado a IN 213/2002, reforçou o disciplinamento do instituto e seus reflexos, conforme se pode observar em seu artigo 25, *in verbis*:

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.

§ 1º Considera-se imposto sobre a renda pago no exterior o imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§ 2º No caso de consolidação, poderá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas, cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

§ 3º No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada, por controlada, direta ou indireta.

§ 4º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação no exterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 8º a 11 do art. 30.

§ 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

domiciliada no Brasil poderá deduzir do imposto sobre a renda ou da CSLL devidos o imposto sobre a renda retido na fonte no exterior incidente sobre os dividendos que tenham sido computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que sua coligada no exterior se enquadre nas condições previstas no art. 81, observados os limites previstos nos §§ 4º e 8º do art. 87. (Vigência)Parágrafo único. Na hipótese de a retenção do imposto sobre a renda no exterior vir a ocorrer em momento posterior àquele em que tiverem sido considerados no resultado da coligada domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo somente poderá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a retenção, e deverá respeitar os limites previstos no caput .

Art. 89. A matriz e a pessoa jurídica controladora ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, domiciliadas no Brasil poderão considerar como imposto pago, para fins da dedução de que trata o art. 87, o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior, na proporção de sua participação, decorrente de rendimentos recebidos pela filial, sucursal ou controlada, domiciliadas no exterior. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)§ 1º O disposto no caput somente será permitido se for reconhecida a receita total auferida pela filial, sucursal ou controlada, com a inclusão do imposto retido. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)§ 2º Para o imposto sobre a renda retido na fonte no exterior, o valor do imposto a ser considerado está limitado ao valor que o país de domicílio do beneficiário do rendimento permite que seja aproveitado na apuração do imposto devido pela filial, sucursal ou controlada no exterior. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)”.

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)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se ao resultado obtido por controlada equiparada nos termos do art. 15, filial ou sucursal, no exterior.

§ 7º O imposto sobre a renda pago no exterior deve ser informado no Demonstrativo de Imposto Pago no Exterior de que trata o art. 40.

Em particular, interessa para o presente estudo breve análise sobre o art. 26 da referida Instrução Normativa, que tratou das condições para a compensação do imposto de renda pago no exterior por coligadas:

Art. 26. O imposto sobre a renda pago no país de domicílio da coligada de que trata o art. 19 poderá ser compensado com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto sobre a renda pago no país de domicílio da coligada 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 A pessoa jurídica no Brasil deverá comprovar o pagamento mediante apresentação do documento de arrecadação estrangeiro.

§ 3º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 4º 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.

Os demais artigos, à luz do art. 25 da referida IN, buscam disciplinar as condições para dedução do imposto pago no exterior, assim como o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior, na proporção da participação da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, por sua vez decorrente de rendimentos recebidos pela filial, sucursal ou controlada domiciliada no exterior, com maior atenção ao regime de competência, mas também estabelecendo regramentos para a pessoa

jurídica adotante do regime de caixa, conforme se observa no art. 27 da mesma IN:

Art. 27. A matriz e a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 15, poderão considerar como imposto pago, para fins da dedução de que trata o art. 25, o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior, na proporção de sua participação, decorrente de rendimentos recebidos pela filial, sucursal ou controlada domiciliada no exterior.

§ 1º O disposto no caput somente será permitido se for reconhecida a receita total auferida pela filial, sucursal ou controlada, com a inclusão do imposto retido.

§ 2º Para o imposto sobre a renda retido na fonte no exterior, o valor do imposto a ser considerado está limitado ao valor que o país de domicílio do beneficiário do rendimento permite que seja aproveitado na apuração do imposto devido pela filial, sucursal ou controlada no exterior.

§ 3º O imposto sobre a renda retido na fonte de que trata este artigo deve ser informado no Demonstrativo de Imposto Pago no Exterior de que trata o art. 40.

§ 4º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda retido no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Importante, primeiramente, destacar que as disposições gerais para dedução e compensação (sobretudo para o cálculo) do imposto pago no exterior são estabelecidas nos arts. 30 e 31 da mesma IN 1520/2014 e devem ser interpretadas à luz do art. 87 da Lei 12.973/2014.

Para efeitos da dedução do imposto pago no exterior, considera-se imposto sobre a renda (art.30, § 1º) o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens, devendo-se considerar também que o imposto a ser deduzido deve ser convertido em reais a partir da taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil correspondente à data da disponibilização, no caso do imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído e na data do balanço apurado, nas demais hipóteses (§ 3º, art. 30), ou, no caso em que a moeda do país de origem não possua cotação no Brasil, e, nessa hipótese, adotar-se-á primeiramente para conversão em dólares e, após, em reais.

Já o parágrafo quinto do art. 30 estabelece que “(...) § 5º 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”. Essa regra geral já transparece na normativa legal e infralegal anterior e manteve-se nas disposições seguintes.

Ainda, os parágrafos sucessivos prescrevem que a dedução deve ser efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta (§ 6º), considerando-se, para efeito de dedução, o tributo pelo valor que tenha sido efetivamente pago. Dessa forma, não se permite o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de benefício fiscal, qualquer que seja.

Os parágrafos 8º, 9º e 10 também estabelecem importante regramento sobre a apuração e cálculo do imposto pago no exterior (e conectados diretamente ao parágrafo 4º do art. 87 da Lei 12973/2014), especificando que: a) o valor do tributo pago no exterior e que pretende ser deduzido não pode exceder o montante do imposto sobre a renda, mesmo o adicional, bem como o CSLL, que sejam devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, aí incluído na apuração do lucro real; b) o cálculo do valor deve ser feito da seguinte forma: “I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada, direta ou indireta, ou coligada que houverem sido computados na determinação do lucro real; II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior” (§ 9º); c) a partir desse cálculo anterior, o tributo pago no exterior e passível de dedução não pode exceder o valor determinado segundo o previsto no inciso I do parágrafo 9º, assim como não deve exceder à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos lucros referidos, nos termos do inciso II, do § 9 (§ 10); d) ainda, com relação ao cálculo previsto nos parágrafos 9º e 10º, deve ser feito o cálculo do valor do tributo pago no exterior (e passível de dedução) antes da compensação de eventual prejuízo fiscal acumulado no Brasil e relativo a anos-calendários anteriores (§ 11).

A regra prevista no parágrafo 11 traz sistemática que não estava prevista na IN 213, ao esclarecer que, ao determinar que o limite do crédito compensável é calculado antes da compensação de prejuízo fiscal no Brasil, evita-se, assim, como explica Sérgio André Rocha (2016, p. 208-209), que a compensação do prejuízo fiscal leva à inexistência de lucro real e, conseqüentemente, à inexistência de IRPJ e CSLL devidos no Brasil.

Ainda, o parágrafo 12 dispõe sobre a sistemática para a dedução na hipótese em que os lucros da filial, sucursal, coligada ou controlada, direta ou indireta, sejam tributados no exterior em momento posterior em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil. Nessa circunstância, a dedução deve ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano calendário posterior, e deve respeitar os limites previstos nos §§ 8º e 13 deste artigo. Este último parágrafo prescreve que o saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados originados do exterior, até o limite do valor devido em decorrência da respectiva adição (§ 13).

Em particular, embora os parágrafos antecedentes sejam relevantes, interessa sobretudo ao presente estudo o parágrafos 14 a 19 do art. 30, por tratarem de regras específicas sobre compensação: a) o tributo pago sobre lucros auferidos no exterior e que não puder ser compensado em face da pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendários seguintes (§ 14.) (compensação futura); b) no que se refere à possibilidade estabelecida no parágrafo 14, a pessoa jurídica deve calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o valor respectivo na Parte B do Lalur (§ 15); c) esse cálculo previsto no parágrafo 15 deve ser efetuado através da multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, na alíquota de 15%, se o valor computado não exceder o limite da isenção do adicional, ou pela alíquota de 25%, se exceder o limite mencionado (§ 16); d) em caso de lucro real positivo, mas em valor inferior ao total de lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo compensável será determinado em conformidade com a sistemática prevista no parágrafo 16, tomando-se por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente (§ 17); e) na hipótese de que o tributo pago no exterior for inferior ao valor determinado a partir da sistemática prevista nos parágrafos 16 e 17, o valor pago poderá ser compensado (§ 18); f) em cada ano-calendário, a parcela de tributo compensada com o imposto de

renda e adicional devidos no Brasil, ou com CSLL, na hipótese do parágrafo 13, deve ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur (§ 19); g) na hipótese de consolidação, deve ser considerado para efeito de dedução prevista no art. 30 o imposto de renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados (art. 31).

Na sequência, o art. 28 da referida IN estabeleceu que, até o ano-calendário de 2022, a controladora domiciliada no Brasil terá a possibilidade de realizar a dedução de crédito presumido de imposto no valor de até 9% sobre a parcela positiva computada no lucro real relacionado a investimento em pessoas jurídicas no exterior que por ventura realizem as seguintes atividades: a) fabricação de bebidas; b) fabricação de produtos alimentícios; c) construção de edifícios e de obras de infraestrutura; d) indústria de transformação; e) extração de minérios e demais indústrias extrativistas (IN RFB 1674/2016); f) exploração, sob concessão, de bem público localizado no país de domicílio da controlada.

O parágrafo segundo do referido artigo estabelece, contudo, hipóteses em que o benefício fiscal referido não será aplicado às parcelas de lucros decorrentes dos resultados oriundos de controlada, direta ou indireta, no exterior, nas seguintes situações: quando a controlada esteja sujeita a regime de subtributação; quando a controlada tenha renda ativa própria inferior a oitenta por cento da sua renda total, nos termos do art. 21 da mesma IN. Ainda, o mesmo dispositivo também se aplica ao resultado obtido por filial ou sucursal, no exterior.

Finalmente, a IN também disciplinou hipóteses de dedução de imposto retido sobre dividendos pelas coligadas tributadas pelo regime de caixa (art.29) pela pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil:

Art. 29. A pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil poderá deduzir do imposto sobre a renda ou da CSLL devidos o imposto sobre a renda retido na fonte no exterior incidente sobre os dividendos que tenham sido computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que sua coligada no exterior se enquadre nas condições previstas no art. 17.

§ 1º Na hipótese de a retenção do imposto sobre a renda no exterior vier a ocorrer em momento posterior àquele em que tiverem sido considerados no resultado da coligada domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo somente poderá ser efetuada no balanço da coligada domiciliada no Brasil correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a retenção, e deverá respeitar os limites previstos no caput.

§ 2º A pessoa jurídica no Brasil deverá comprovar o pagamento

mediante apresentação do documento de arrecadação estrangeiro.

Assim, autorizou a dedução do imposto de renda ou da CSLL devidos pelo imposto sobre a renda retido na fonte no exterior incidente sobre os dividendos eventualmente computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que a respectiva coligada no exterior preencha os requisitos constantes no art. 17 (e, conseqüentemente, no art. 18 da mesma IN):

Art. 17. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:

I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 21;

II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996; e

III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil:

I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da investida no exterior;

II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada investida, possuir lucros ou reservas de lucros; ou

III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela investida, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 2º Para efeitos do disposto no inciso I do § 1º, considera-se:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior; e

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da investidora domiciliada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior que não atenda aos requisitos estabelecidos no caput serão tributados na forma do art. 19.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil for equiparada à controladora nos termos do art. 15.

§ 5º A pessoa jurídica coligada residente no Brasil deverá informar:

I - as suas coligadas no exterior no Demonstrativo de Estrutura Societária previsto no art. 41; e

II - preencher o Demonstrativo de Resultados no Exterior de Coligada

em Regime de Caixa conforme art. 42.

Art. 18. Para fins do disposto no art. 17, equiparam-se à condição de coligada os empreendimentos controlados em conjunto por pessoas jurídicas distintas não vinculadas, conforme definição § 1º do art. 21.

Na realidade, os dispositivos praticamente adaptam, no que é possível, a sistemática de dedução do imposto pago no exterior aplicado ao regime de caixa, inclusive com a necessidade de que a pessoa jurídica no Brasil comprove o pagamento através de documento de arrecadação no exterior.

Acrescenta-se também que a IN 1772/17 trouxe importantes alterações (FILHO, 2018, p.398-400) ao art. 14 da IN SRF 213/2001, acrescentando o art. 14-A:

Art. 14-A. Para fins da compensação de que trata o art. 14, o documento relativo ao imposto sobre a 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.

§ 1º O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o caput 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:

I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado.

§ 2º Fica dispensada da obrigação a que se refere o caput o sujeito passivo que:

I - apresentar, com relação aos lucros, as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese de que trata o inciso II do art. 16 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e

II - comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado.

Finalmente, reforce-se que o Decreto n. 9580/2018, atual Regulamento do Imposto de Renda, reproduziu o dispositivo infralegal relativo à compensação do imposto pago no exterior no art. 465.

A pessoa jurídica pode compensar o imposto sobre a renda incidente no exterior sobre lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, e computados no lucro real, até o limite do imposto sobre a renda incidente no País, sobre os referidos rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (art. 465, *caput*).

Para fins da determinação do limite previsto no caput, o imposto sobre a renda incidente, no País, correspondente aos lucros, aos rendimentos, aos ganhos de capital e às receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e do adicional devidos pela pessoa jurídica no país (§ 1º, art. 465).

Nos termos do § 2º, para viabilizar a compensação, o documento relativo ao imposto sobre a renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada brasileira no país em que for devido o imposto (§ 2º, art. 465). Essa obrigação, porém, será dispensada, caso a pessoa jurídica comprove que a legislação do país de origem do lucro, do rendimento ou do ganho de capital preveja a incidência do imposto sobre a renda que houver sido pago, através do documento de arrecadação apresentado (§ 5º).

Já o § 3º estabelece que o imposto sobre a renda a ser compensado será convertido em quantidade de reais, conforme a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago. Caso a moeda em que o imposto tenha sido pago não possuir cotação no país, será convertida primeiramente em dólares e, a partir daí, em reais.

O § 4º prescreve que, para se efetivar a compensação pretendida, em relação aos lucros, a pessoa jurídica deve apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese prevista no inciso II, do parágrafo 9º do art. 446, quando serão arbitrados, quando não for possível a determinação dos respectivos resultados das filiais, sucursais e controladas, conforme às normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no país e computados para fins de determinação do lucro real.

O § 6º dispõe que o imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no País, não compensado em decorrência de a beneficiária ser domiciliada em país com tributação favorecida (art. 254, RIR/2018), poderá ser compensado com o imposto de renda devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no País quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados para fins de determinação do lucro real da pessoa jurídica no País,

sendo aplicáveis também nessa hipótese, a compensação prevista no caput do mesmo dispositivo (§ 7º).

Percebe-se que, pela leitura do referido dispositivo, pouco se acrescentou à evolução legislativa do mesmo, sobretudo em relação ao Decreto n. 3000/1999, priorizando a referência aos dispositivos respectivos previstos na Lei 9249/95, na Lei 9430/96 e na MP 2.158-35/2001.

De qualquer forma, os recentes dispositivos infralegais devem ser interpretados também em conjunto com a Lei 12.973/2014 e a IN 1520/2014, que especificam as condições, limites e cálculos para apuração e compensação do imposto pago no exterior.

3.2. Requisitos à compensação de IRPJ e CSLL segundo as recentes Soluções de Consulta COSIT da Receita Federal do Brasil.

A Cosit – Coordenadoria Geral de Tributação, no intuito de reforçar os caminhos hermenêuticos para a possibilidade de compensação de tributos pagos no exterior, editou série de Soluções de Consulta para orientar os contribuintes.

Destaca-se, nesse contexto, a Solução de Consulta COSIT n. 155/2018, que, dentre outros assuntos, estabeleceu algumas diretrizes orientativas para a comprovação do imposto pago no exterior para a compensação no Brasil:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EMENTA: 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 desse 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. (...).

Essa Solução de Consulta, no entanto, foi logo substituída pela Solução de Consulta COSIT n. 185/2018, atualmente vigente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EMENTA: 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. (...).

Assim, segundo a Solução de Consulta COSIT n. 185/2018, para compensação do imposto pago no exterior (sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real): a) o documento apto à comprovação será aquele que comprova o recolhimento ou arrecadação do imposto de renda pago no exterior; b) tal documento deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país em que houve o recolhimento, bem como pelo Consulado da Embaixada Brasileira. Perceba-se, pela leitura dos Pareceres, que tais requisitos são cumulativos.

Já quando a legislação do país de origem do lucro impuser a retenção do imposto na fonte, a comprovação do imposto retido deve ser feita através de documento oficial do órgão arrecadador ou, alternativamente, da fonte pagadora.

Finalmente, o reconhecimento do comprovante de recolhimento pelo órgão arrecadador do país de origem do lucro e pelo Consulado da Embaixada Brasileira será dispensado caso o contribuinte interessado comprove que a legislação do país de origem (do lucro, rendimento ou ganho de capital), preveja a comprovação da incidência do imposto de renda que tenha sido pago seja dada através desse documento de recolhimento ou arrecadação.

Observe-se que, não obstante as disposições tenham apresentado pouca alteração entre elas, pelo menos no que diz respeito à compensação de impostos pagos no exterior, ambas as Soluções de Consulta COSIT (155 e 185) foram editadas sob a égide do Decreto 3000/99.

De qualquer forma, como o Decreto 9580/2018 também segue entendimento alinhado às normas legais e infralegais já referidas, pode-se dizer que o entendimento trazido pela Solução de Consulta n. 185/2018 ainda apresenta plenos efeitos para fins de interpretação e aplicação no âmbito da administração tributária, considerando também que o teor da Solução de Consulta não foge à aplicação da Lei 12.973/2014 e da IN 1520/2014.

3.3. Requisitos e limites à compensação do imposto pago no exterior (IPRJ, adicional e CSLL) no âmbito da jurisprudência administrativa tributária federal

Inicialmente, pode-se perceber que os requisitos para dedução e compensação de impostos pagos no exterior (IPRJ, adicional e CSLL) passam pela análise e interpretação e limitações dos citados dispositivos legais e infralegais.

Na esfera do contencioso administrativo tributário federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de maneira geral, tem mantido tendência geral na linha das Soluções de Consulta retro mencionadas, mantendo coerência em relação aos dispositivos legais e infralegais já discorridos.

Nesse aspecto, mencionem-se as Súmulas vinculantes CARF n. 78 e n. 94, no âmbito do reconhecimento lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada no Brasil:

Súmula CARF nº 94: Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 78: A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Da mesma forma, essa tendência também se manifesta na manutenção do tratamento equânime entre o IRPJ e a CSLL para fins de reconhecimento do imposto pago no exterior à luz das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação, conforme se observa na Súmula CARF n. 140: “ Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL”.

Nada obstante, neste tópico, porém, pretendemos tão somente apresentar brevíssimos comentários sobre alguns julgados administrativos, no que tange aos limites e requisitos aceitos para compensação do imposto pago no exterior, incluindo-se pontuais comentários sobre aspectos probatórios ligados ao tema.

Sobre os requisitos e condições aptos a autorizar a compensação do imposto pago no exterior, por exemplo, já entendeu a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento que a compensação do imposto de renda recolhido no exterior é procedimento que deve ser realizado no momento da apuração do imposto de renda devido no Brasil, através de procedimento especial definido em lei, e por isso, não é compatível com o procedimento de compensação de saldo negativo de IRPJ, por meio de declaração de

compensação (DCOMP). Porém, assinalou que a compensação do imposto de renda recolhido no exterior exige a comprovação do pagamento do tributo no exterior, mediante documentos traduzidos e chancelados, assim como a comprovação de que a receita referida foi oferecida à tributação no Brasil (Acórdão n. 1201-004.220, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 1ª Seção de Julgamento, Processos n. 10882.902583/2006-84).

Assim, o Acórdão supra referido manteve entendimento no sentido de consuir-se como requisitos a comprovação do pagamento do tributo no exterior por meio de documentos traduzidos e chancelados, bem como a comprovação de que a receita foi efetivamente oferecida à tributação no Brasil.

Noutro passo, o Acórdão n. 1302002.543 da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, avaliando semelhante situação, a respeito do teor probatório necessário para permitir a compensação do imposto pago no exterior (CSLL), já manifestou entendimento mais flexível para a comprovação do direito creditório advindo de imposto pago no exterior, exigindo-se a comprovação da legislação que obriga a retenção na fonte, com tradução juramentada e os comprovantes de retenção, mas reconhecendo comprovantes sem a tradução juramentada, desde que suficientes à conferência acurada realizada pela autoridade responsável pela diligência.

Naquela ocasião, o CARF entendeu que, no caso de se identificarem elementos concretos para se concluir de que houve efetivamente o pagamento do imposto no exterior, seria possível reconhecer a liquidez e certeza de tais retenções.

Assim, dispensou a tradução juramentada dos comprovantes de retenção, desde que fossem suficientes ante à conferência acurada realizada pela autoridade responsável pela diligência.

Trata-se, naturalmente, de apreciação à luz das especificidades do caso concreto e que, em homenagem ao princípio da verdade material, pode indicar a possibilidade de que o contribuinte possa comprovar por outros meios idôneos o pagamento do imposto pago no exterior e seu efetivo oferecimento à tributação no país.

Contudo, na prática, ainda que com certa flexibilidade, as condições gerais para a compensação do imposto pago no exterior não fogem muito dos requisitos gerais legais e infralegais que mostrem a documentação

comprobatória do pagamento do imposto no exterior, fortalecida por declaração emitida pela autoridade de origem e chancelada pela autoridade consular brasileira.

Nessa linha, a Terceira Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, em análise sobre compensação de imposto pago no exterior com CSLL devida no Brasil, concluiu que a compensação do imposto pago no exterior exige a comprovação inequívoca do direito creditório pleiteado e, cumulativamente, o preenchimento das exigências legais cabíveis (1803002.196 – 3ª Turma Especial – Primeira Seção de Julgamento. Processo n. 13312.720018/200653).

Logo, a Terceira Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento condicionou a compensação do imposto pago no exterior à comprovação do direito creditório pleiteado e ao preenchimento das exigências legais cabíveis, inclusive considerando a necessidade de tradução dos documentos estrangeiros.

Essa tem sido tendência constante nos julgamentos administrativos referentes ao reconhecimento do imposto de renda pago no exterior para fins de compensação de IRPJ ou CSLL, ainda que com eventuais temperamentos em atenção à verdade material.

Nessa linha, observa-se que a apreciação probatória das exigências legais para compensação do imposto pago no exterior tem sido objeto de correntes reflexões no âmbito das decisões administrativas, como se observa no entendimento harmônico mantido em diferentes decisões, ao considerar que os documentos que comprovam o recolhimento do imposto de renda pago no exterior deve ser objeto de reconhecimento por parte do órgão arrecadador estrangeiro e do Consulado Brasileiro no país respectivo. Por outro lado, em caso de acordo entre os dois países para simplificação do procedimento de legalização de documentos públicos, esse deve ser respeitado e considerado. Contudo, se forem verificadas inconsistências nesses procedimentos, torna-se incabível aceitar como elementos probatórios os referidos documentos, assim como pagamentos utilizados (Acórdão n. 1402002.385 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Processo n. 10923.000032/201037. Primeira Seção de Julgamento).

Outra situação corriqueira relativa à possibilidade de compensação do imposto pago no exterior refere-se à composição do saldo negativo de IRPJ com imposto pago no exterior, relacionada ao prejuízo fiscal. Nesse aspecto, entendeu o CARF que, em atenção à natureza do IRRF pago no exterior como antecipação do imposto devido no ajuste final, faculta-se a compensação desde que se identifique lucro real positivo. Entendeu naquela ocasião que é vedado gerar saldo negativo de IRPJ com IRRF pago no exterior. (Acórdão n. 1401-003.611 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo n. 10805.720101/2007-73).

Já quanto os aspectos probatórios ligados ao aproveitamento de prejuízos apurados pelas controladas, para fins de compensação, conforme já mencionados neste estudo, são as demonstrações financeiras dessas entidades apuradas nos termos do art. 6ª da IN SRF 213/2002: a) essas demonstrações devem ser levantadas conforme as normas da legislação comercial do país de origem do domicílio da controlada, e mantida até o transcurso do prazo decadencial do direito da administração tributária constituir crédito tributário a elas relacionado; b) as contas e subcontas das referidas demonstrações devem ser convertidos para reais, após o que devem ser classificados segundo a legislação comercial brasileira, nas demonstrações levantadas para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e; c) as demonstrações financeiras, após conversão, devem ser registradas no Livro Diário das pessoas jurídicas no Brasil (FIGUEIREDO, 2020, p. 427-431).

Logo, nesse contexto, pondera Paulo Henrique Silva Figueiredo que a mera apresentação de demonstrações financeiras já convertidas em reais não poderia ser acatada enquanto suficiente para comprovar o prejuízo apurado pela controlada, conforme já foi decidido pelo CARF (Acórdão n. 1401-002.198). Em outra hipótese, mas em semelhante raciocínio, Figueiredo recorda de decisão que julgou insuficiente a apresentação de demonstrativo traduzido para o português e em reais, mas cujas contas contábeis não haviam sido classificadas conforme a legislação comercial brasileira, e nem descritas no Livro Diário da controlada situada no Brasil (Acórdão n.1301-002.115) (FIGUEIREDO, 2020, p. 420-431).

Por outro lado, o CARF, no que tange aos impostos pagos no exterior por filial, sucursal ou controlada ou coligada (e a possibilidade de compensação

com CSLL devida no Brasil) já entendeu também que o saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, pode ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência da mesma adição. Da mesma forma, no mesmo Acórdão, no que tange à possibilidade de compensação de impostos pagos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada, para fins de IRPJ devido no Brasil, entendeu também que, caso atendidos os requisitos legais, o IR pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior pode ser pago com o IRPJ devido no Brasil, devendo ainda serem consolidados os impostos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos através de outras pessoas jurídicas nas quais a filial, sucursal, controlada ou coligada possua participação societária. (1401001.654 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Primeira Seção de Julgamento. Processo n. 16643.000411/201050).

Em outra ocasião, entendeu o CARF que o imposto pago no país de domicílio da filial, sucursal controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital podem ser compensados com o que for devido no Brasil, dispensando-se a limitação temporal originalmente prevista no § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, considerando a inteligência dos arts. 14 e 15 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002.

Ainda, considerando a inteligência do art. 15 da mesma Instrução Normativa, agora sobre a CSLL, o saldo do tributo pago no exterior que por ventura exceda o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil pode 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 (Acórdão n. 1402001.730 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / Primeira Seção de Julgamento. Processo n. 16561.000008/200816).

Em outra situação comumente analisada pelo CARF (Acórdão n. 1401-004.119) reconheceu-se a possibilidade da compensação do IR pago no exterior, conforme a respectiva participação, sem formação de salvo negativo, quando o contribuinte comprova a participação societária e a adição na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do lucro auferido por controlada/coligada no

exterior, bem como parte do efetivo pagamento do imposto no exterior. Por outro lado, ante a necessidade do contribuinte buscar o procedimento ordinário de compensação (DCOMP) para compensar as estimativas mensais de IRPJ ou CSLL com créditos anteriores, e, não se verificando a constituição do débito de estimativa e a correspondente declaração de compensação, inviabiliza-se a utilização deste valor para compor o saldo negativo e, portanto, não sendo possível reconhecer o saldo negativo.

Ainda, o Acórdão admitiu que o IR pago no exterior em períodos anteriores não é passível de compensação com estimativas mensais. Isso porque o IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil, mas tão somente utilizado na apuração do IRPJ ou CSLL a pagar, quando existir adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo. O Acórdão também entendeu que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, e, por isso, não pode ser utilizado para a compensação com débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL (art. 74 da Lei 9430/1996) (Acórdão n. 1401-004.119 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo n. 16692.720873/2017-88).

Por outro lado, já entendeu o Acórdão n. 1402001.569 pela preclusão do direito de compensar o IR de sucursal pago na Colômbia com o IRPJ e CSLL da matriz devidos no Brasil, já que a compensação, na leitura do Acórdão, só poderia ser feita se os respectivos lucros, rendimentos e ganhos de capital apurados no exterior fossem adicionados ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente de sua apuração (Acórdão n. 1402001.569 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / Primeira Seção de Julgamento. Processo n. 16561.000008/200816).

Finalmente, o CARF (Acórdão n. 1401002.103) tem mantido entendimento sobre os requisitos para compensação do imposto incidente no exterior com o imposto de renda no Brasil, quais sejam: “(i) o oferecimento dos rendimentos, lucros e ganhos de capital auferidos no exterior à tributação no regime do lucro real (art. 26 da Lei nº 9.249/95); (ii) a efetiva apuração do lucro no país estrangeiro (art. 16, § 2º da Lei nº 9.430/96); e (iii) 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 (§2º do art. 26 da Lei nº. 9.249/95)” (Acórdão n. 1401002.103 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Primeira Seção de Julgamento. Processo n. 14033.000777/200867).

Dentre os requisitos necessários para o reconhecimento do imposto pago no exterior para fins de compensação, a exigência da consularização de documentos, à exceção prevista em lei, nos termos da “Convenção da Apostila” (Decreto 8.660/2016), tem sido reconhecida. Nesse aspecto entendeu a Primeira Turma Ordinária, da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, em observância ao art. 26, §2º, da Lei 9249/1995, que a “consularização de documentos é formalidade expressamente exigida pelo §2º do art. 26 da Lei nº. 9.249/95 como condição para a compensação do imposto pago no exterior e não se pode deixar de aplicá-la unicamente em prol de princípios como o da verdade material, já que o aplicador da lei deve, primeiramente, buscar compatibilizar os princípios com os dispositivos legais vigentes. Exceção se faz aos documentos provenientes de países signatários da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização dos Documentos Públicos Estrangeiros, ou “Convenção da Apostila”, objeto do Decreto 8.660/2016, tendo em vista o artigo 98 do CTN” (Acórdão n. 1401002.103 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Primeira Seção de Julgamento. Processo n. 14033.000777/200867).

Ainda, o referido Acórdão traz importante informação relativa às condições de reconhecimento do imposto devido no exterior, à luz do art. 14, §8º da IN SRF 213/2002, que menciona o efetivo pagamento como aquele referido à quitação do tributo no exterior onde o montante apurado como devido é retirado do patrimônio da devedora (ônus econômico), e revertido em favor do governo estrangeiro, através de pagamento em espécie ou mesmo pela compensação de tributos anteriormente recolhidos. Interpretou a inteligência da IN SRF 213/2002 no sentido de que esta exige tão somente que não sejam admitidas deduções fictícias ou abatimento de quaisquer modalidades de bônus correspondentes a incentivos fiscais que possam ser concedidos por governo estrangeiro (benefícios fiscais).

Por outro lado, o fato de a IN SRF 213 não admitir essas modalidades de deduções ou abatimentos decorrentes de incentivos ou benefícios fiscais

como reconhecimento de imposto pago no exterior para fins de compensação não significaria não ser possível o reconhecimento à outras modalidades de quitação de tributos (que não se limitam ao “efetivo pagamento”) onde há ônus financeiro suportado pelo devedor em prol do Estado estrangeiro. Não seria, nesse sentido, admissível aceitar restrições à aceitação dessas outras modalidades de quitadas de tributos, desde que suficientes ao reconhecimento do imposto pago no exterior. (Acórdão n. 1401002.103 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Primeira Seção de Julgamento. Processo n. 14033.000777/200867).

Assim, observa-se que os Acórdão supra referidos mantêm tendência corrente na interpretação dos dispositivos legais e infralegais que estabelecem as condições e requisitos para o reconhecimento do imposto pago no exterior e a possibilidade de compensação, com alguma flexibilidade na apreciação probatória em atendimento ao princípio da verdade material e às circunstâncias do caso concreto.

3.4. O imposto pago no exterior para fins de compensação futura e tratamento de crédito em casos de prejuízos fiscais (IRPJ e CSLL)

No âmbito dos temas ligados à compensação de impostos pagos no exterior passamos a expor breves linhas sobre a possibilidade da compensação futura e o tratamento do crédito decorrente de prejuízos fiscais (OLIVEIRA, 2020b, p. 1091 e ss).

Quanto à problemática dos prejuízos fiscais, historicamente, o art. 25 da Lei 9249/95 vedava tal possibilidade, conforme se observa abaixo:

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. (...) § 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

Aparentemente, a vedação à compensação de prejuízos poderia indicar restrição à aplicação do princípio da universalidade. Por outro lado, sugere

preocupação e prevenção ao eventual aproveitamento duplicado de prejuízos na investidora e na investida (FIGUEIREDO, 2020, p. 424-425).

Todavia, o art. 4^a da IN SRF 213/2002 dedicou-se ao tratamento da compensação de prejuízos, e previu também a possibilidade de compensação de prejuízos apurados por controlada ou coligada situada no exterior com lucros dessa mesma entidade. O dispositivo infralegal também afastou a limitação (trinta por cento do lucro líquido ajustado) estabelecida inicialmente no art. 15 da Lei 9065/1995.

Importante acréscimo legal foi trazido também pela Lei 12.973/2014, no art. 77, parágrafo 2^a:

§ 2º O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

Da mesma forma, o art. 78, parágrafos 4^a e 5^a da Lei 12.973/2014, também incluiu prescrições sobre a possibilidade da compensação de prejuízos oriundos do exterior:

§ 4º Após os ajustes decorrentes das parcelas negativas de que trata o § 3º, nos prejuízos acumulados, o saldo remanescente de prejuízo de cada pessoa jurídica poderá ser utilizado na compensação com lucros futuros das mesmas pessoas jurídicas no exterior que lhes deram origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 5º O prejuízo auferido no exterior por controlada de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º do art. 77 não poderá ser utilizado na consolidação a que se refere este artigo.

Ainda, o art. 79 tratou da hipótese de utilização de prejuízos em situações quando não ocorrer consolidação:

Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas: (Vigência)

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e
II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Perceba-se que a hipótese de compensação de prejuízos, nos termos do inciso II, do art. 79, limita a compensação aos estoques de prejuízos que fossem informados, na forma e nos prazos estabelecidos em ato infralegal pela administração tributária. A regulamentação da compensação de prejuízos foi fortalecida pela IN RFB 1520/2014, ao prever, no art. 38, os requisitos necessários para o Demonstrativo de Prejuízos acumulados aptos à compensação:

Art. 38. O Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada;
II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;
III - o resultado negativo, em moeda do país de domicílio e em Reais, da controlada de períodos anteriores a:
a) 2014, para os optantes nos termos da Seção II do Capítulo I; e
b) 2015, para os demais;
IV - o valor do resultado negativo do período em Reais e na moeda do país de domicílio da controlada;
V - o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria controlada utilizado na compensação na moeda do país de domicílio;
VI - o resultado negativo do período utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio; e
VII - o saldo de resultado negativo acumulado na moeda do país de domicílio.

§ 1º Para o aproveitamento dos prejuízos acumulados anteriores previstos na Seção I do Capítulo II, o demonstrativo de que trata o caput deve ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até 30 de setembro de 2015. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1577, de 31 de julho de 2015)

§ 2º Para o aproveitamento de resultados negativos apurados a partir de 1º de janeiro de 2015 ou a partir de 1º de janeiro de 2014 para as pessoas jurídicas optantes nos termos da Seção II do Capítulo I, o valor do resultado negativo apurado no período deve ser informado no demonstrativo a ser entregue até a data estabelecida no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1577, de 31 de julho de 2015)

§ 3º A falta de informação dos estoques de prejuízos acumulados na forma e prazo estabelecidos neste artigo impede o seu aproveitamento para compensação com lucros futuros.

Pode-se observar, portanto, que a legislação passou a reconhecer gradualmente a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais ocorridos no exterior com tributos devidos no Brasil, condicionado ao preenchimento de condições para aproveitamento dos prejuízos fiscais.

Por outro lado, o parágrafo 3^a indica que a falta de informação dos estoques de prejuízos nos termos previstos no artigo inviabiliza o aproveitamento para compensação com lucros futuros.

O art. 38 foi conectado ao art. 10 da mesma IN, no que tange à possibilidade de compensação de prejuízos fiscais ocorridos em períodos anteriores a 2015, com lucros futuros:

Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.

§ 1º A pessoa jurídica que fizer a opção prevista na Seção II do Capítulo I poderá utilizar o prejuízo acumulado referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2014.

§ 2º O valor do prejuízo acumulado passível de compensação com lucros futuros será proporcional à participação em cada controlada no exterior.

§ 3º A compensação do prejuízo acumulado com os lucros futuros da mesma controlada no exterior será efetuada antes de sua conversão em Reais.

§ 4º A compensação de prejuízo acumulado no exterior com lucros futuros da mesma pessoa jurídica não está sujeita ao limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Assim, o art. 10 esclareceu antigas controvérsias ligadas ao tema, a exemplo da aplicação da taxa de câmbio aplicável à conversão de prejuízos fiscais, por exemplo, indicando que a compensação do prejuízo acumulado com os lucros futuros da mesma controlada no exterior deve ser efetuada antes da conversão dos mesmos em Reais.

Ainda, sobre o tema e as controvérsias que pairavam no âmbito da jurisprudência administrativa, acrescenta Figueiredo:

Antes disso, algumas decisões do CARF entendiam que a conversão dos prejuízos, tal qual expressamente determinado para os lucros, no art. 25, parágrafo 4^a, da Lei 9249/1995, e no art. 6º, parágrafo 3º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 2002, deveria ser realizada no momento do encerramento do período de apuração. Outros julgados,

porém, entendiam que a referida conversão deveria ser realizada em que houver lucro passível de compensação com os prejuízos acumulados. A fundamentação para tal raciocínio é que, embora a legislação brasileira permita que o lucro apurado por uma controlada em um período seja deduzido de prejuízos apurados em períodos pretéritos, não faria sentido se permitir que tal compensação se dê mediante o emprego de taxas de conversão distintas para as grandezas compensadas. Para os que assim pensam, ainda, os dispositivos legais acima referidos tratam da conversão em reais das demonstrações financeiras da controlada, mas não da conversão em reais do resultado a ser adicionado pela controladora. Com a edição da Instrução Normativa RFB n. 1520, de 2014, foi regulada de forma mais explícita, como visto, para os prejuízos acumulados anteriores a 2015, mas a mesma regra deve ser aplicada aos demais prejuízos anteriores a 2015, mas a mesma regra deve ser aplicada aos demais prejuízos já que serão informados nos Demonstrativos de que tratam os arts. 36 e 38 da referida Instrução Normativa, na moeda do país de domicílio da controlada. A consolidação horizontal permitida pela Lei n.12.973/2014, entre diversas controladas em um determinado ano-calendário sejam compensados com os lucros apurados por outras controladas do mesmo ano, Xavier (2014) critica que o benefício seja temporário, o que, na sua visão, revelaria uma visão preconceituosa em relação aos resultados apurados pelas empresas brasileiras no exterior, considerando “normal” a apuração de lucros e “suspeito” o registro de prejuízos” (FIGUEIREDO, 2020, p. 426-427).

Outra hipótese importante refere-se à possibilidade de que o tributo pago pela investida no exterior fosse compensado no Brasil, ainda que em momento posterior à sua tributação no país de origem.

A Lei n. 9249/1995 não previa essa possibilidade, gerando insegurança aos contribuintes e ao fisco.

Posteriormente, a Lei n. 12.973/2014 passou a tratar da problemática, especialmente tendo em vista que a finalidade primordial da possibilidade refere-se à vedação da dupla tributação, ainda que pelo método de imputação ordinária.

Assim, conforme asseveram Marcos Vinicius Neder e Telírio Pinto Saraiva:

Curioso notar que, mesmo nessa situação de completo descompasso entre o pagamento do imposto no exterior e a tributação no Brasil, o direito à compensação do tributo no país foi preservado, pois trata-se verdadeiramente de imposto pago e que não pôde ser tempestivamente utilizado para abater o quanto devido na apuração do lucro real. Obviamente, esse imposto pago no exterior não equivale a um crédito tributário em sua forma “tradicional”, passível de restituição / ressarcimento ou compensação na forma do art. 74 da

Lei n.º 9.439/199620, por não se tratar de tributo administrado pela Receita Federal e recolhido aos cofres públicos nacionais. Mas, nem por isso, deixa de representar tributo pago a maior, que onerou renda adicionada ao lucro real e cuja dedução é garantida por lei (NEDER, SARAIVA, 2020, p. 24-31).

Por outro lado, o método adotado pela legislação refere-se à concessão do direito ao crédito de imposto ordinário, já que a compensação é limitada ao valor de tributos incidentes no Brasil (34%) – relativo aos rendimentos do exterior adicionados ao lucro real. Note-se que a sistemática observada pelo legislador ao reconhecer a possibilidade de compensação futura com impostos pagos no exterior mostra claramente a busca pela vedação da dupla tributação.

Porém, a limitação da compensação pelo método de imputação ordinária, seria também limitativo ao direito creditório efetivamente apurado pelo contribuinte e, por isso, tem sido alvo de compreensíveis críticas:

A contrario sensu, essa limitação significa que também não se pode tributar no Brasil lucros auferidos no exterior por uma alíquota superior a 34%, o que ocorrerá caso o crédito seja apurado por valor inferior à alíquota combinada do IRPJ e da CSLL, como quer a IN RFB n.º 1.520/2014.

Essa conclusão fica ainda mais evidente quando se reconhece que o consumo de PF/BCN pela adição de lucros no exterior corresponde à efetiva tributação dessa renda. Os estoques de PF/BCN possuem legítimo valor como crédito tributário, na medida em que os prejuízos fiscais podem ser compensados com lucros tributáveis futuros. Para cada R\$ 100,00 de prejuízo consumido hoje haverá o recolhimento de R\$ 34,00 a título de IRPJ e CSLL nos anos-calendário seguintes. Não por menos, quando se permite em programas de parcelamento a quitação de débitos fiscais com estoques de PF/BCN, a legislação impõe que esses saldos sejam convertidos em crédito mediante a aplicação da alíquota de 34%. Na verdade, o que se pretende com a compensação do imposto pago no exterior em exercícios futuros é dar efetividade ao art. 87 da Lei n.º 12.973/2014 nas situações em que não for possível compensar o tributo recolhido fora do país pela presença de lucro real inferior aos lucros no exterior no ano. Se o imposto não pode ser compensado, equivale a tributo pago a maior, restando justificada a possibilidade da sua dedução posterior nos exercícios seguintes. Portanto, tem-se que a adoção da alíquota de 25% trazida pela legislação infralegal (IN RFB n.º 1.520/2014, art. 30, § 16) contraria a opção elegida pelo legislador, que expressamente concedeu o direito à compensação como medida para evitar a bitributação de renda já tributada no exterior (NEDER, SARAIVA, 2020, p. 24-31).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a respeito da possibilidade de compensação de prejuízos fiscais, entendeu que não havendo imposto de renda devido no Brasil, não há que se falar em aproveitamento de

crédito de imposto de renda pago no exterior. Também, nesse aspecto, entendeu que o imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração tenha resultado em prejuízo fiscal, não comporá o saldo negativo de IRPJ, e, logo, não pode ser compensado com tributos de outra espécie (1402002.385 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Processo n. 10923.000032/201037. Primeira Seção de Julgamento).

Entendeu o CARF também que, reconhecendo a necessidade de adoção da PER/DCOMP para compensar estimativas mensais ou CSLL com créditos anteriores e, não havendo a constituição do débito de estimativa e a respectiva declaração de compensação, não se verifica possível compor esse valor ao saldo negativo. No mesmo sentido, o IR pago no exterior não é passível de restituição no país, sendo possível apenas utilizá-lo na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, nos limites da participação e do lucro reconhecido, mas sem compor saldo negativo. Considerada a não possibilidade de restituição ou ressarcimento no Brasil, o CARF entendeu que não pode ser utilizado para a compensação com eventuais débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL, conforme o art. 74 da Lei 9430/1996 (Acórdão n. 1401-004.116 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo n. 16692.720872/2017-33).

O CARF, em outro aspecto, já entendeu também que a compensação do imposto pago no exterior depende de procedimento especial preliminar e não é compatível com a compensação direta de saldo negativo de IRPJ, via declaração de compensação (DCOMP), conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. IMPOSTO DE RENDA RECOLHIDO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO DO IRPJ.

A compensação do imposto de renda recolhido no exterior é procedimento realizado no momento da apuração do imposto de renda devido no Brasil, por meio de procedimento especial definido em lei, não sendo compatível com o procedimento de compensação de saldo negativo do IRPJ, via declaração de compensação (DCOMP) (Acórdão n. 1002-001.151 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária. Processo n. 10680.914922/2010-28).

Nada obstante, veja-se o teor da ementa da Solução de Consulta SRRF n. 138/2005 (também lembrada por NEDER; SARAIVA, p. 24-31):

SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/10.a RF/DISIT N.º 138, de 23 de agosto de 2005. “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. VALOR EXCEDENTE AO LIMITE COMPENSÁVEL NO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS. O saldo do imposto de renda pago no exterior que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior somente poderá ser compensado com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição. Não há previsão legal para compensação de eventual saldo ainda remanescente com outros tributos e contribuições federais, nos moldes do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996”.

Como se pode facilmente observar acima, eventuais interpretações ligadas à limitação do direito a compensação de impostos pagos no exterior, seja através da vedação à possibilidade de compensação de impostos com outros tributos de diferente natureza, também representam limitações ao exercício do direito de compensação e podem ser interpretados como restrições às finalidades legislativas de combater a dupla tributação.

Considerações Finais

Este breve ensaio buscou trazer algumas breves considerações relativas ao tratamento do imposto pago no exterior e a possibilidade (e condições) para compensação do mesmo nos tributos incidentes sobre a renda no Brasil.

Verificou-se que a evolução legislativa, sobretudo a partir da Lei 9249/95 e alterações posteriores, promoveram, ainda que com temperamentos, o princípio da universalidade em preferencia à territorialidade.

Logo, a sistemática do reconhecimento dos impostos pagos no exterior deveria priorizar as diretrizes internacionais, sobretudo conectadas à OECD e à ONU, para o combate à dupla tributação, assim como gerar meios de garantir a competitividade de contribuintes estrangeiros que apresentariam coligadas, controladas ou filiais no exterior.

A evolução legal e infralegal caminhou para ampliação do reconhecimento e das possibilidades de dedução e de compensação do imposto pago no exterior, com IRPJ, adicional ou CSLL, inclusive no âmbito de compensação futura e da compensação de prejuízos fiscais, ainda que apresente pontuais limitações.

Porém, ainda que o regramento legal e infralegal mantenha-se gradualmente mais atento à essas finalidades legislativas, a matéria da compensação do imposto de renda pago no exterior ainda pende de maturações no campo legislativo, assim como tem demandado constante e crescente atenção da jurisprudência administrativa.

Espera-se que a posição interpretativa que prevaleça caminhe para a compreensão de que a possibilidade do reconhecimento do imposto de renda pago no exterior e compensado com tributos nacionais sobre semelhante matéria econômica decorre de princípios fundamentais do direito tributário internacional, no esforço de permitir o melhor combate à dupla ou pluritributação internacional, garantindo competitividade nos negócios realizados no exterior, mas também buscando evitar abusos no exercício do direito creditório.

É justamente nessa linha, sem desconsiderar a importância do reconhecimento documental e probatório do imposto pago no exterior – e temas correlatos – e bem delineados na legislação brasileira, que se deve refletir sobre a problemática da compensação dos tributos sobre a renda no Brasil, sendo absolutamente recomendável que a interpretação legislativa, doutrinária e jurisprudencial (administrativa e judicial) atinente à compensação do imposto pago no exterior e temas correlatos (como a compensação de prejuízos fiscais) siga amadurecido à luz dessas premissas.

Referências

ARNOLD, Brian J. *International Tax Primer. Third Edition. The Hague: Wolters Kluwer, 2016.*

BIANCO, João Francisco. **Regulamento do Imposto de Renda. RIR 2020. Decreto 9.580, de 22.11. 2018. Anotado e Comentado.** 23 Ed. São Paulo: RT, 2020.

- BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Diário Oficial da União. Brasília/DF, de 23.11.2018.
- BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Diário Oficial da União. Brasília/DF, de 27.12.1995.
- BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 38, de 27 de junho de 1996. Diário Oficial da União. Brasília/DF, de 28.06.1996.
- BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Diário Oficial da União. Brasília/DF, de 11.12.1997.
- BRASIL. Medida Provisória 2.158-35-01, de 24 de agosto de 2001. Diário Oficial da União. Brasília/DF, de 27.08.2001.
- BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 213, de 07 de outubro de 2002. Diário Oficial da União. Brasília/DF, em 08/10/2002.
- FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Imposto de Renda das Empresas**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- JR, Jimir Doniak (Coord). **Novo RIR. Aspectos Jurídicos do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- NEDER, Marcos Vinicius; SARAIVA, Telírio Pinto. **Imposto pago no exterior: tratamento do crédito no cenário de prejuízo da investidora brasileira**. In: Temas Atuais de Tributação Internacional. São Paulo: Trench, Rossi e Watanabe Advogados, 2020.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos**. São Paulo: RT, 2020.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. Volume I. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020a.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. Volume II. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020b.
- ROCHA. Sérgio André. **Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- SANTOS, Ramon Tomazela. **Ágio na Lei 12.973/2014. Aspectos Tributários e Contábeis**. São Paulo: RT, 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade**. In: **Princípios e Limites à Tributação**. Volume II. FERRAZ, Roberto (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Ed. RT, 1997.
- XAVIER. Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.