



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**8ª REGIÃO FISCAL**

---

<b>Processo nº</b>	*****
<b>Solução de Consulta nº</b>	478 - SRRF/8ª RF/Disit
<b>Data</b>	19 de dezembro de 2008
<b>Interessado</b>	*****
<b>CNPJ/CPF</b>	*****

---

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Compensação do Imposto de Renda Pago no Exterior.

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.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 26; art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 21; RIR/1999, art. 395; e IN SRF nº 213, de 2002.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Compensação do Imposto de Renda Pago no Exterior.

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. Vedada a compensação de eventual saldo ainda remanescente com outros tributos e contribuições federais.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 26; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 21; IN SRF nº 213, de 2002, art. 15; e art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## **Relatório**

Em consulta datada de 02/05/2005, protocolizada em 04/05/2005, posteriormente recambiada à unidade originária para cadastramento no SIEF em 05/06/2008, retornando para análise em 19/08/2008, a consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, cujo ramo de atividade é a “Assessoria em Gestão Empresarial”, vem por intermédio de seu representante legal, formular a presente consulta sobre a interpretação (ou aplicação) da legislação do Imposto de Renda na Fonte retido no exterior quando da prestação de consultoria na área de seguros, em geral, para empresas situadas nos países do Mercosul que não possuem acordos internacionais com o Brasil para evitar a dupla tributação.

2. Aduz que prestou serviços de consultoria na área de seguros, em geral, para clientes no Uruguai, conforme contrato firmado entre as partes. De acordo com a legislação do Uruguai esse tipo de serviço sofre retenção de Imposto de Renda na Fonte no momento do pagamento para empresa brasileira.

3. Com base na transcrição do artigo 395, do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, republicado em 17/06/1999, argumenta que existe previsão legal de compensação no imposto retido no exterior.

4. Complementa que a legislação brasileira também prevê que o excesso do Imposto de Renda Retido, no exterior, pode ser compensado com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL devida, conforme disposto no artigo 15 da IN SRF n.º 213/2002, cujo texto foi transcrito na petição inicial à folha 02 dos autos.

5. Conclui, indagando se está correto o procedimento (ou entendimento) adotado pela consulente, em caso contrário, qual será o procedimento (ou entendimento) correto.

## **Fundamentos**

6. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a sujeitar-se à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), chamada tributação em bases universais, a partir de 01/10/1996, por determinação dos arts. 25 e 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, posteriormente alterada pelos arts. 15 a 17 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, art. 1º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, (com as alterações do art. 3º da Lei n.º 9.959, de 27/01/2000, e do art. 34 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) e arts. 9º, 21 e 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. A Secretaria da Receita Federal disciplina essa matéria na Instrução Normativa SRF n.º 213, de 7 de outubro de 2002.

7. A imposição da contribuição sobre o lucro líquido (CSLL) sobre os lucros, rendimentos e ganhos auferidos no exterior foi determinada pelo art. 19 da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atualmente art. 21 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), abrangendo os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1999.

8. Explicitando o assunto esclarecemos que a Lei n.º 9.249, de 1995, em seu artigo 26, permitiu a compensação do imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital, computados no lucro real, assim dispondo (sublinhou-se):

“(…)

*“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.*

“(…)”

9. Posteriormente, a Lei n.º 9.430, de 1996, em seu artigo 15, estendeu a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente, assim dispondo:

“(…)”

*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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

“(…)”

10. Os dois dispositivos legais acima mencionados, estão reproduzidos no art. 395 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, (RIR/1999), in verbis:

“(…)”

*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 n.º 9.249, de 1995, art. 26, e Lei n.º 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, de 28 de janeiro 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, de 1999, art. 9º, parágrafo único).

11. A matéria relativa à tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, foi operacionalizada pela IN SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, que sobre a prestação direta de serviços assim dispõe:

“(…)

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

.....  
§2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

§8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

.....  
Art. 9º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão computados nos resultados correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

.....  
Art. 12. As perdas de capital decorrentes de aplicações e operações efetuadas no exterior, pela própria pessoa jurídica brasileira, não poderão ser deduzidos, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nem compensados com lucro produzidos no Brasil.

Art. 13. O imposto de renda e adicional devidos no Brasil, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, serão calculados juntamente com o imposto e adicional devidos, correspondentes às operações praticadas no Brasil.

#### **Compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil**

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

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

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

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

.....  
§ 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. *Efetuada 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.*

.....

§ 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.”*

12. Pelas razões expostas, fica assegurada à consulente, o direito à compensação do imposto pago no exterior sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuadas diretamente, conforme previsto no art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, observado o disposto do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, regulamentado pela IN SRF nº 213, de 2002.

13. A compensação do saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o limite compensável com o imposto de renda devido no Brasil, 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 limite acrescido em decorrência dessa adição. O texto do art. 26, *caput*, da Lei nº 9.249, de 1995, do art. 21, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e dos arts. 14, §§ 15 a 18, e 15 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, não deixa margem a dúvidas.

14. Lembramos que não há qualquer previsão legal para compensação do saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e a CSLL devidos no Brasil, com outros tributos federais, nos moldes do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

### **Conclusão**

15. Diante do exposto, e com base nos atos acima citados, proponho que a consulta seja solucionada declarando que:

15.1. O imposto pago no exterior sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuadas diretamente poderá ser compensado com o imposto de renda devido no Brasil, até o limite deste.

15.2. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o limite compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, deste à sua base de cálculo, limitada ao valor acrescido.

15.3. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e a CSLL devidos no Brasil, não poderá ser compensado com outros tributos federais.

16. Na forma do disposto no artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente decisão, recurso de ofício ou voluntário e nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de uma outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, na forma do artigo 16 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 02 de maio de 2007.

À consideração superior.

São Paulo \_\_\_\_/\_\_\_\_/2008.

---

**ARY GONZÁLES MORILLA**  
AFRFB. matríc. 098226

## **Ordem de Intimação**

De acordo.

Encaminhe-se os autos à \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência da interessada e demais providências.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2008.

---

**CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO**  
Chefe da Divisão de Tributação  
Portaria SRRF 0800/P N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)  
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)  
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/rs