



# Receita Federal

SRRF08/Disit

Fls. 24

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 8ª RF

---

## Solução de Consulta nº 471 - SRRF08/Disit

**Data** 16 de dezembro de 2009

**Processo** \*\*\*\*\*

**Interessado** \*\*\*\*\*

**CNPJ/CPF** \*\*\*\*\*

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

#### **COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO 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 9.249/95, arts. 25, 25 e 27, Lei nº 9.430/96, arts. 15 e 15, RIR/99, art. 395, IN SRF nº 213/2002 e arts. 156 e 170 do CTN.

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

#### **COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR**

A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, até o limite da CSLL devida em virtude da adição de tais valores à base de cálculo.

A pessoa jurídica não poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, por falta de previsão legal.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249/95, arts. 25, 25 e 27, Lei nº 9.430/96, arts. 15 e 15, MP nº 2.158-35/2001, RIR/99, art. 395, IN SRF nº 213/2002, IN SRF nº 390/2004 e arts. 156 e 170 do CTN.

**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 nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## Relatório

Em petição protocolizada em 05/06/2007, a consulente que tem por objeto social a prestação de serviços de desenvolvimento, integração, atualização, manutenção e customização de programas e sistemas de computador, software direcionados a empresas de telecomunicações, bem como, a comercialização de programas e sistemas de computador, softwares diversos e outros produtos relacionados, formaliza a presente consulta com a finalidade de dirimir dúvidas concernentes à possibilidade da consulente realizar a compensação do Imposto de Renda retido no exterior com o IRPJ e CSLL devidos no território brasileiro, em face da prestação de serviços regularmente praticada na área de tecnologia da informação.

2. Para a consecução de suas atividades sociais, a consulente promove a prestação de serviços e a comercialização de softwares em favor de clientes, empresas nacionais e estrangeiras, com estabelecimento em território nacional e no exterior, muitas vezes estabelecidas em países que não possuem acordo para evitar dupla tributação. De tal forma, na conformidade da legislação do país estrangeiro, poderá ocorrer o evento da retenção do Imposto de Renda na remessa de pagamento relativo à prestação de serviços praticada pela consulente, mesmo que por meio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas.

3. Quanto à possibilidade da compensação do Imposto de Renda retido/incidente no exterior com o IRPJ e a CSLL devidos no território nacional, transcreve o *caput* do art. 395 do RIR/99 e a ementa da Solução de Consulta n.º 407/2003 da 7ª RF, em que a Receita Federal manifesta entendimento de que a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimento, 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, rendimento, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços.

4. Entende que a IN SRF n.º 213/02 somente tratou do procedimento de compensação do imposto retido/incidente no exterior com o imposto no Brasil quando o lucro, rendimento e ganhos de capital for auferido no exterior através de filial, sucursal, controlada ou coligada de empresa domiciliada no país. Desta maneira, a IN SRF n.º 213/02, foi omissa quanto ao procedimento de compensação do imposto de renda retido/incidente no exterior com o imposto devido no Brasil quando o lucro, rendimento e ganhos de capital for auferido no exterior diretamente por pessoa jurídica domiciliada no Brasil e não através de filial, sucursal, controlada ou coligada. Na esteira desta observação, à consulente, desperta atenção que a IN SRF 213/02 deixou ainda de esclarecer se a compensação do imposto retido também abrange efetivamente o fato jurídico específico da prestação de serviços.

5. Na mesma linha de raciocínio, no que se refere à compensação dos valores retidos/incidentes a título de imposto de renda no exterior, com a CSLL devida no território nacional, a redação do artigo 21 da MP n.º 2.158-35/01, extrai-se que a compensação com a CSLL é aplicada aos lucros oriundo do exterior, não havendo menção quanto às receitas de serviço no exterior.

6. A consulente considera plausível a adoção na esfera administrativa da analogia, até em garantia ao princípio da isonomia, para a interação do complexo normativo quanto aos atos jurídico-tributários que não se apresentem enquadrados na exata terminologia aplicada pelo artigo 21, parágrafo único, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, em que pese os

rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes de prestação de serviços no exterior possam representar em resultado positivo de operação, mesmo sem a apuração definitiva do lucro em território nacional.

7. Como os valores de imposto de renda retido/incidente no exterior excedentes ao limite do IRPJ previsto no artigo 365 do RIR/99 não poderão ser compensados com IRPJ e a CSLL devidos pela consultante. Dessa maneira entende que deverá efetuar a adição desses valores excedentes no Lalur e no Livro de Apuração da CSLL para que seja anulado o efeito contábil fiscal da despesa excedente.

8. Isto posto indaga da possibilidade de:

1. compensar os valores retidos/incidentes a título de Imposto de Renda no exterior com o IRPJ devido no território nacional, mesmo que auferindo receitas no exterior por meio de prestação direta de serviços, sem o uso de filial, sucursal, controlada ou coligada, portanto, como esclarecimento da omissão do artigo 14, e parágrafos, da IN SRF 213/02, ante a regra do artigos 395, do RIR/99;
2. compensar os valores retidos/incidentes a título de Imposto de Renda no exterior com a CSLL devida no território nacional, reconhecendo-se o alcance da pretensão normativa da expressão “lucros”, contida no artigo 21, parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35-01, ante a efetividade da operação da consultante na apuração especificamente de receita decorrentes de prestação direta de serviço no exterior.
3. de efetuar a adição no Lalur e no Livro de Apuração da CSLL, dos valores de que trata o artigo 16 da IN SRF 213/02 “o valor que não puder ser compensado, por ser superior ao lucro-limite, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, sendo o mesmo crédito/saldo controlado na Parte B do Lalur”, para que seja anulado o efeito contábil fiscal da despesa excedente.

## Fundamentos

9. Com a publicação da Lei nº 9.249/95, a partir de 1º de janeiro de 1996, os lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica em qualquer operação praticada no exterior passaram a estar sujeitos a incidência do imposto de renda. Desta forma passou a vigorar o “*princípio da universalidade*”, no que diz respeito à tributação dos rendimentos, ganhos de capital e lucros das pessoas jurídicas, que assim dispõe:

“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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º **Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.**

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

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

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.

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.”(grifos nossos)

10. A Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da compensação do imposto pago no exterior, dispõe:

“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.

Art.16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior**, serão:

I- **considerados de forma individualizada**, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II- arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§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.

§ 3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§ 4º Do imposto devido correspondente a **lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior** não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.” (grifos nossos)

11. Os dispositivos legais acima transcritos, estão reproduzidos no art. 395 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99 – (RIR/99), *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 nº 9.249, de 1995, art. 26 e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

12. A MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para fins de determinação da cálculo do imposto de renda e da CSLL. Dispõe:

“ Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá 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 dessa adição.”(grifos nossos)

13. A Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, dispõe:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), alterado pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001; **nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; nos arts. 16 e 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**; no art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; no art. 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; e **nos arts. 34**

e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:

**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.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 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.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

(...)

§ 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.

Disponibilização de lucros

**Art. 2º** Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada 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.

**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. 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.” (grifos nossos)

14. A Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, dispõe:

“**Art. 16.** Da CSSL trimestral, resultante da aplicação da alíquota, prevista no art. 31, sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado do trimestre, poderá ser deduzido o valor:

(...)

Parágrafo único. Poderá ser deduzido da CSLL apurada com base no resultado ajustado do trimestre encerrado em 31 de dezembro o imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de março do ano-calendário subsequente, que exceder o valor compensável com o IRPJ devido no Brasil, **relativo a lucros disponibilizados no exterior** nos termos do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, com as alterações introduzidas pela MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, **e a rendimentos e ganhos de capital** auferidos no exterior, durante o ano-calendário a que se refere o balanço, até o limite do valor da CSLL acrescido em decorrência dessa adição.

**Art. 30.** No balanço de 31 de dezembro do ano-calendário, relativo ao ajuste anual, a pessoa jurídica poderá deduzir da CSLL devida, para fins de cálculo da CSLL a pagar, os seguintes valores:

I - do imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de março do ano-calendário subsequente, que exceder o valor compensável com o IRPJ devido no Brasil, **relativo a lucros disponibilizados no exterior e a rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior**, durante o ano-calendário a que se refere o balanço, até o limite do valor da CSLL acrescido em decorrência da adição dos referidos lucros e rendimentos;

(...)

#### **Dos Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior**

**Art. 76.** Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas específicas.

Parágrafo único. O saldo do imposto sobre a renda pago no exterior que exceder o valor compensável com o IRPJ devido no Brasil poderá 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 dessa adição.”(grifos nossos)

15. Do que foi transcrito, lucro significa o resultado algébrico entre as receitas obtidas e os custos e despesas incorridas. O termo é aplicável a casos de filiais, controladas e coligadas instaladas no exterior; vale dizer, estruturas econômicas, com ou sem personalidade própria, que, de qualquer forma, recebem rendimentos e incorrem em gastos, a fim de manter suas atividades. Nesta hipótese, caberá à matriz, controladora ou coligada brasileira computar em seu resultado apenas o resultado algébrico, já deduzidos os gastos necessários à manutenção da sua **manus** no exterior.

16. A Instrução Normativa SRF n.º 213, de 7 de outubro de 2002, que dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, normatizou os arts. 25, 26 e 27 da Lei n.º 9.249/95 e arts. 16 e 17 da Lei n.º 9.430/96, não se referindo, entretanto, ao art. 15 da Lei n.º 9.430/96 que trata especificamente da compensação do Imposto pago no exterior sobre a receita decorrente da

**prestação de serviços efetuada diretamente**, objeto da presente consulta. Este fato, porém, não significa que a consulente não possa efetuar a compensação prevista no art. 15 da Lei n.º 9.430/96.

17. O instituto da compensação está contemplado no CTN, no art. 156 que consagra o instituto como uma das de extinção do crédito tributário e no art. 170 que fixa os contornos gerais da compensação no campo tributário, logo, a consulente não poderá sair dos estritos limites impostos pela lei para efetuar a compensação do imposto de renda pago no exterior. Transcrevemos a seguir as normas em questão:

“Art 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

(...)

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

18. Assim, a compensação dos tributos é *ex lege*, i.e., decorre de lei, deve, necessariamente, obedecer aos requisitos nela fixados, daí a modalidade ser denominada compensação legal. Pelas razões expostas, fica assegurado à consulente, o direito à compensação do imposto pago no exterior sobre a **receita decorrente da prestação de serviços efetuados diretamente**, conforme previsto no art. 15 da Lei n.º 9.430/96, observado o disposto no art. 26 da Lei n.º 9.249/95, regulamentado pela IN-SRF n.º 213/2002, o saldo do tributo pago no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuados diretamente, que exceder o valor compensável com o IRPJ, **não** poderá ser compensado com a CSLL por falta de previsão legal. O saldo remanescente deverá ser controlado na parte B do Lalur e poderá ser compensado com o IRPJ que for devido nos anos-calendário subsequentes.

19. Como se observa também nas instruções de preenchimento da DIPJ/2009

**“Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real – PJ em Geral (LR)**

Esta ficha deve ser preenchida pelas pessoas jurídicas submetidas ao lucro real.

**Linha 12A/13 - (-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital**

Indicar, nesta linha:

a) o imposto de renda pago sobre os lucros disponibilizados no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada da pessoa jurídica, **os serviços prestados diretamente**, e os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º; Lei nº 9.959, de 2000, art. 3º; MP nº 1.991-15, de 2000, art. 35, e reedições; MP nº 2.158-34, de 2001, art. 74 );

**Ficha 16 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa – LR, Imunes ou Isentas - Anual**

Esta ficha é habilitada para a pessoa jurídica que apurou o imposto de renda com base no lucro real anual e para a entidade imune ou isenta do imposto de renda que optou por apurar a CSLL por estimativa mensal

**Linha 16/06 - (-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (MP nº 1.858-6/1999, art. 19)**

No caso de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução no mês de dezembro, pode ser informado, nesta linha, o valor do imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de janeiro do ano-calendário subsequente, que exceder o valor compensável com o imposto sobre a renda devido no Brasil, relativo aos lucros disponibilizados e aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior no transcorrer do ano-calendário (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º; Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, art. 3º; MP nº 1.991-15, de 2000, art. 35, e reedições; MP nº 2.158-34 de 2001, arts. 21, e parágrafo único, e 74, e reedição), até o limite da CSLL devida em virtude da adição de tais valores à sua base de cálculo.” (grifos nossos)

20. Do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIPECAFI – 7ª edição) “– Ativo Circulante – Outras Contas a Receber – IRR a Compensar: “Esta conta destina-se a registrar o IRRF nas operações previstas na legislação em que será recuperado mediante compensação com o imposto de renda quando da apresentação da Declaração de Rendimentos ou de outra forma. A conta é debitada pela retenção quando do registro que a originou e creditada quando o valor do imposto for compensado mediante sua inclusão na declaração de rendimentos e/ou utilização na guia de recolhimento, conforme a sistemática fiscal determinar.”

**Conclusão**

21. Diante do exposto e com base nos atos citados proponho que a consulta seja solucionada informando-se à consulente que:

21.1 - 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;

21.2 - poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, até o limite da CSLL devida em virtude da adição de tais valores à base de cálculo. Não poderá, porém, compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, por falta de previsão legal.

21.3 – com relação à contabilização a consulente deve observar as orientações do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – FIPECAFI. O valor do imposto que não puder ser compensado no respectivo ano-calendário, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, devendo a consulente calcular o montante do imposto a compensar e controlar o seu valor na Parte B do Lalur.

À consideração superior.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/2009.

---

**ANTONIO DOMINGUES PEREIRA FILHO**  
AFRF Matr. 17875

## **Ordem de Intimação**

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Encaminhe-se à \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente solução não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/2009.

---

**SÔNIA DE QUEIROZ ACCIOLY BURLO**  
Chefe da Divisão de Tributação  
Portaria SRRF 0800/P Nº 2.217/2009 (DOU de 18/09/2009)  
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 086/2009 (DOU de 1º/12/2009)

/mash