

DIREITO DE CRÉDITO NAS REGRAS DE TBU

Gabriel Bez-Batti

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela USP (*magna cum laude*). LL.M. em International Tax Law pela WU Vienna (*passed with honours*) e pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV. Professor de pós-graduação. Advogado em São Paulo.

Artigo recebido em 19.09.2025 e aprovado em 17.10.2025.

SUMÁRIO: 1 Considerações introdutórias 2 Método de crédito 3 Método de crédito ordinário proporcional adotado pelo Brasil 4 Método de crédito ordinário proporcional e a apuração de prejuízo pela entidade no Brasil 5 Método de crédito ordinário proporcional e a hipótese em que a empresa no Brasil apura lucro, mas em valor inferior à adição dos lucros do exterior 6 Conclusões 7 Referências.

RESUMO: Neste artigo, apontaremos a interpretação que, a nosso ver, é a mais adequada para aplicar os §§ 14 a 19 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014, que tratam do direito de crédito garantido às empresas brasileiras que detêm investidas no exterior – tanto dos tributos pagos no exterior quanto do IRF incidente no Brasil e no exterior sobre os rendimentos pagos a entidades estrangeiras sujeitas às regras brasileiras de TBU.

PALAVRAS-CHAVE: IRPJ. CSL. Crédito. Lucros exterior.

CREDIT RIGHTS UNDER TBU RULES

CONTENTS: 1 Introductory considerations 2 Credit method 3 Proportional ordinary credit method adopted by Brazil 4 Proportional ordinary credit method and the calculation of losses by the entity in Brazil 5 Proportional ordinary credit method and the hypothesis in which the company in Brazil calculates profit, but in an amount lower than the addition of profits from abroad 6 Conclusions 7 References.

ABSTRACT: In this article, we will point out the interpretation that, in our view, is the most appropriate to apply §§ 14 to 19 of art. 30 of IN RFB 1.520/2014, which deal with the right to credit guaranteed to Brazilian companies that have investments abroad – both for taxes paid abroad and for the IRF levied in Brazil and abroad on income paid to foreign entities subject to Brazilian TBU rules.

KEYWORDS: IRPJ. CSL. Credit. Foreign profits.

1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Neste artigo, o nosso objetivo é interpretar os §§ 14 a 19 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014 para explicar como deve ocorrer o creditamento, no Brasil, dos tributos pagos no exterior, conforme previsto nas regras brasileiras de Tributação em Bases Universais (TBU) dispostas na Lei 9.249/1995 e na Lei 12.973/2014.

Note-se que o direito de crédito também se aplica ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF) incidente no Brasil e no exterior sobre os rendimentos pagos a entidades estrangeiras sujeitas às regras brasileiras de TBU.

A análise também abordará as hipóteses em que a empresa brasileira, que detém a investida no exterior, apura prejuízo fiscal no Brasil. E também as situações em que a empresa no Brasil apura lucro, mas em valor inferior à adição dos lucros do exterior.

Para tanto, explicaremos, na seção 2, a lógica do método de crédito previsto na legislação de diversos países. Na seção 3, por sua vez, apontaremos como funciona a sistemática do método de crédito ordinário proporcional adotado pela Lei 9.249/1995 e pela Lei 12.973/2014.

Já na seção 4, trataremos da adoção do método de crédito nas hipóteses em que a pessoa jurídica brasileira apura prejuízo fiscal para, enfim, na seção 5, tratar das situações em que a empresa no Brasil apura lucro, mas em valor inferior à adição dos lucros apurados no exterior.

2 MÉTODO DE CRÉDITO

No método de crédito – que, junto ao método de isenção, corresponde às formas como o Estado de residência pode aliviar a dupla tributação da renda –, o Estado de residência calcula o seu imposto incluindo a renda apurada pelo contribuinte no outro Estado. Com isso, o Estado de residência, do seu próprio imposto, permite uma dedução do imposto devido no outro Estado¹.

1. Item 15 dos Comentários ao art. 23 da Convenção Modelo da OCDE, de 2017: "Under the principle of credit, the State of Residence R calculates its tax on the basis of the taxpayer's total

Nesse método, **compensa-se imposto contra imposto**, sendo essa a principal diferença em comparação ao método de isenção, em que o rendimento, em si, é isento de tributação (item 17 dos Comentários ao art. 23 da Convenção Modelo da OCDE de 2017²).

Conforme pontua Antonio Amendola³, o método de crédito “não se trata de uma dedução que afeta a base de cálculo do imposto de renda, mas sim da possibilidade de aproveitamento do imposto devido no exterior para fins de pagamento do próprio imposto de renda apurado”.

No método de crédito, o alívio à dupla tributação somente é concedido se ocorrer a tributação efetiva no Estado da fonte, comprovada por meio de documentação⁴, enquanto no método de isenção geralmente não há necessidade de o contribuinte demonstrar que a fonte pagadora esteve efetivamente sujeita à tributação.

O método de crédito auxilia a busca pela neutralidade na exportação de capital (*capital export neutrality* – CEN), já que, em geral, a alíquota final aplicada será aquela prevista no Estado de residência.

De acordo com Schön⁵, o CEN toma como ponto de partida o investidor, e o objetivo é que a sua carga fiscal não seja distorcida, por conta da seguinte razão: onde quer que invista, ele sempre pagará o tributo de acordo com as regras previstas no Estado de residência.

Para exemplificar, tenha-se a “Empresa A”, localizada no Brasil, que auferir rendimentos oriundos de fonte localizada na Alemanha, no valor de R\$ 100.000. Suponha-se que, sobre essa renda, tenha sido retido, na Alemanha, IRF a alíquota de 25%, resultando no pagamento de R\$ 25.000 naquele país.

No Brasil, regra geral, os lucros da pessoa jurídica são tributados à alíquota combinada de 34%, o que corresponde a imposto devido de R\$ 34.000 sobre o mesmo valor (de R\$ 100.000), reconhecido pela “Empresa A”, no Brasil, pelo regime de competência.

income including the income from the other State E or S which, according to the Convention, may be taxed in that other State. *It then allows a deduction from its own tax for the tax paid in the other State*”.

2. “The difference between the methods is that the exemption methods look at income, while the credit methods look at tax.”
3. AMENDOLA, Antonio. Análise do método do crédito de imposto como medida unilateral para evitar a dupla tributação das empresas no Brasil. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5, p. 262-272.
4. LAMPE, Marc. General subject-to-tax clause in recent tax treaties. **European Taxation**, v. 39, n. 4, p. 183-184, 1999.
5. SCHÖN, Wolfgang. International tax coordination for a second-best world (part I). **World Tax Journal**, v. 1, n. 1, p. 67-114, Sept. 2009.

Aplicando-se o método de crédito, o montante pago no exterior (R\$ 25.000) poderá ser compensado com os tributos devidos no Brasil. Dessa forma, a empresa deverá recolher apenas a diferença de R\$ 9.000 (R\$ 34.000 - R\$ 25.000) ao fisco brasileiro.

A alíquota final, nesse caso, é aquela aplicada no Brasil (34%). A carga final da empresa brasileira será 34%, a não ser que o Estado de fonte aplique uma alíquota superior à brasileira, hipótese em que haverá uma falha na aplicação do CEN.

3 MÉTODO DE CRÉDITO ORDINÁRIO PROPORCIONAL ADOPTADO PELO BRASIL

Até a edição da Lei 9.249/1995, vigorava no Brasil, em matéria de imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), o princípio da territorialidade, que tinha como corolário a tributação exclusivamente dos lucros, rendimentos e ganhos de capital obtidos no Brasil, estando fora do âmbito de tributação qualquer resultado oriundo de atividade exercida direta ou indiretamente no exterior.

A Lei 9.249/1995, no entanto, aboliu o princípio da territorialidade, para consagrar, em sua substituição, o princípio da universalidade. Dispôs, no *caput* do art. 25⁶, que "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".

O art. 26 da Lei 9.249/1995⁷ previu, como medida unilateral para evitar a dupla tributação, o método da imputação ordinária proporcional, pelo qual o Estado de residência deduz o montante do imposto efetivamente pago no país de origem, mas até um limite máximo correspondente à fração do seu próprio imposto calculado sobre aqueles lucros, rendimentos ou ganhos de capital provenientes do país da fonte.

O crédito de que trata o art. 26 da Lei 9.249/1995 compreende não apenas o imposto incidente no exterior sobre os rendimentos e ganhos obtidos no exercício de uma atividade direta pela sociedade brasileira (*i.e.*, prestação de serviços, juros, *royalties* etc.), mas também o imposto incidente sobre os lucros de suas controladas e coligadas no exterior.

6. "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."

7. "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."

Da mesma forma, a Lei 12.973/2014 assegura que os tributos que incidem sobre o lucro da entidade estrangeira sejam compensáveis com a parcela dos lucros adicionada no resultado fiscal da empresa brasileira (Lei 12.973/2014, art. 87⁸).

Para evitar que o Estado brasileiro tenha que devolver ao contribuinte os valores de tributos que foram pagos no país estrangeiro, a lei prevê expressamente que a compensação não poderá ultrapassar "o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas".

Por sua vez, o § 8º do art. 87 da Lei 12.973/2014 dispõe que o saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e do adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSL.

Conforme pontua Ramon Tomazela⁹, as diretrizes de política fiscal que orientam o método do crédito proporcional utilizado pelo Brasil estão baseadas nos seguintes alicerces:

- (i) não restituir imposto pago a Estado estrangeiro;
- (ii) não reduzir o IRPJ e a CSL devidos no Brasil sobre os resultados auferidos no País;
- (iii) evitar que Estados estrangeiros aumentem as suas alíquotas;
- (iv) manter o equilíbrio entre neutralidade de investimentos em Estados estrangeiros e o estímulo a investimentos domésticos.

Da mesma forma, conforme pontuado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Carf no Acórdão n. 1401-004.116, Rel. Cons. Carlos Nogueira, j. 21.01.2020¹⁰, o aproveitamento do imposto de renda pago no exterior tem como objetivo garantir duas situações básicas:

- (i) caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil); e

8. "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."

9. SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumes Juris, 2017. p. 196.

10. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. **Acórdão n. 1401-004.116**, Rel. Cons. Carlos Nogueira, j. 21.01.2020.

(ii) se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do imposto de renda pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo passível de devolução, no Brasil, o imposto pago no exterior.

Vê-se, portanto, que o limite de compensação, no Brasil, do tributo pago no exterior, é determinado com base na aplicação das alíquotas de IRPJ e CSL sobre o lucro apurado pela empresa estrangeira.

Esse limite se aplica para compensar não apenas o imposto de renda pago no exterior, mas também o IRF incidente no Brasil e no exterior sobre os rendimentos pagos a entidades estrangeiras sujeitas às regras brasileiras de TBU, conforme disposto no art. 9º da MP 2.158-35/2001¹¹ e no art. 89 da Lei 12.973/2014¹².

4 MÉTODO DE CRÉDITO ORDINÁRIO PROPORCIONAL E A APURAÇÃO DE PREJUÍZO PELA ENTIDADE NO BRASIL

Pode ocorrer, porém, de a empresa brasileira apurar prejuízo fiscal no período, sendo certo que os lucros apurados no exterior podem **não** ser suficientes para tornar o resultado da empresa brasileira positivo.

Nesse caso, a legislação brasileira confere crédito ao sujeito passivo para compensá-lo com lucros futuros de qualquer natureza (IN RFB 1.520/2014, art. 30, § 14¹³), que deve ser registrado e controlado na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) (IN RFB 1.520/2014, art. 30, § 15¹⁴).

11. "Art. 9º O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à 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. 24 da Lei n. 9.430, de 1996, 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."
12. "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."
13. "§ 14. O tributo pago sobre lucros 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."
14. "§ 15. Para efeito do disposto no § 14, 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)."

A sistemática prevista na legislação para a concessão do referido crédito exige interpretação acurada, para não haver equívocos muitas vezes decorrentes da falta de clareza dos dispositivos infralegais.

Nas hipóteses em que o contribuinte apura prejuízo no Brasil, o valor do crédito controlado na Parte B do Lalur corresponde ao valor do tributo pago no exterior (IN RFB 1.520/2014, art. 30, § 18¹⁵).

Caso o tributo pago no exterior seja superior ao devido no Brasil, o valor do crédito registrado na Parte B do Lalur está limitado ao valor de IRPJ e CSL devidos no Brasil (IN RFB 1.520/2014, art. 30, §§ 16¹⁶).

Confira-se o seguinte exemplo:

- No Ano X, a Empresa "A" apurou prejuízo fiscal, no Brasil, de R\$ 200.000, que, com a adição na Parte A do Lalur dos lucros (R\$ 100.000) auferidos pela sua investida no exterior, Empresa "B", é reduzido para R\$ 100.000. Confira-se:

	Lucros do exterior		Diferença
	Com inclusão	Sem inclusão	
Lucro real	-100.000,00	-200.000,00	-100.000,00

- Imagine-se que a Empresa "B", no exterior, que apurou lucro de R\$ 100.000 no Ano X, esteja sujeita a uma tributação de 47% no seu país de origem, ou seja, de R\$ 47.000 (convertidos em reais na data da disponibilização).
- Nesse caso, o valor do crédito registrado na Parte "B" está limitado ao valor de IRPJ e CSL devidos no Brasil, de 25% – caso a empresa no Brasil usufrua o crédito de 9% previsto no § 10 do art. 87 da Lei 12.973/2014 –, 34% ou até de 45%, no caso dos bancos.

O legislador, na IN RFB 1.520/2014, apenas fez cumprir, às empresas brasileiras que apuram prejuízo no período, o mandamento previsto no art. 26 da Lei 9.249/1995 e no art. 87 da Lei 12.973/2014, ou seja, o valor que pode

15. "§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado."

16. "§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder."

ser compensado no Brasil é o tributo pago no exterior limitado ao IRPJ e à CSL devidos no Brasil (que pode ser de 45%, no caso dos bancos).

Sergio André Rocha¹⁷ afirma acertadamente que os parágrafos da IN não criaram um direito de aproveitamento creditório não previsto em lei. Eles apenas regulamentam, nos limites do art. 26 da Lei 9.249 (e do art. 87 da Lei 12.973/2014), como se determina o crédito do imposto pago no exterior nos casos em que a empresa brasileira apura prejuízo.

Desse modo, mesmo que o § 16 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014 estabeleça que os limites aplicáveis se sujeitam aos percentuais de 15% ou 25%, na verdade o valor da CSL deve ser considerado, em linha com o que prevê o § 8º do art. 87 da Lei 12.973/2014.

No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri¹⁸, em parecer sobre o tema juntado no Processo n. 5007852-72.2025.4.03.6182, que tramita na 5ª Vara de Execuções Fiscais Federal de São Paulo, entende, com base no § 8º do art. 87 da Lei 12.973/2014, que “se os lucros estrangeiros são adicionados também no cálculo da CSL, então a neutralidade de exportação para aquela contribuição apenas se obtém pelo crédito do tributo devido ao exterior, sempre que o ônus estrangeiro exceder a carga do próprio IRPJ brasileiro (25%), mas ainda não superar o ônus da CSL (9%)”.

Sergio André Rocha¹⁹, em parecer juntado nesse mesmo processo, aponta que “as autoridades fiscais basicamente copiaram a redação do texto da Instrução Normativa anterior, o que pode explicar a omissão de uma referência explícita à compensação da CSL nos casos onde a empresa brasileira tem prejuízo, ou lucro tributável inferior aos lucros auferidos no exterior”.

A outorga desses créditos controlados na Parte B do Lalur justifica-se pela seguinte circunstância: os lucros oriundos do exterior serão regularmente oferecidos à tributação no Brasil quando da sua adição ao lucro da empresa brasileira, ainda que venham a ser consumidos, total ou parcialmente, pelos prejuízos gerados nas operações locais.

Em outras palavras, o direito à compensação dos saldos controlados na Parte B do Lalur tem por finalidade evitar que o contribuinte que aufere lucro no exterior e apure prejuízos fiscais no Brasil venha a sofrer:

(i) perda do prejuízo fiscal e da base negativa apurados nas suas próprias operações (em decorrência da adição dos lucros no exterior); e

17. ROCHA, Sergio André. **Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

18. Páginas 112-113.

19. Página 40.

(ii) impossibilidade de deduzir integralmente os valores de IR no exterior pago no próprio período.

Conforme ensina Sergio André Rocha²⁰, “não fosse a adição do rendimento do exterior, os prejuízos gerados no Brasil seriam integralmente utilizáveis, em períodos seguintes, para compensar o IRPJ e a CSLL devidos”.

Correta, portanto, a interpretação dada pelas autoridades fiscais nesse particular, no sentido de conceder o crédito mesmo que a pessoa jurídica no Brasil apure prejuízo fiscal no período. Só poderia ter sido mais clara na redação dos dispositivos da LN, e poderia incluir de forma expressa o percentual relacionado à CSL (9%), em vista do que dispõe o § 8º do art. 87 da Lei 12.973/2014.

A sistemática de apuração e compensação desses créditos pode ser resumida da seguinte forma:

	Descrição
Etapas 1 Incidência de tributo no exterior	Os tributos pagos no exterior podem ser compensados no Brasil quando da adição do lucro correspondente ao resultado da controladora (arts. 87 e seguintes da Lei 12.973/2014).
Etapas 2 Prejuízos locais	Empresa brasileira apura prejuízos que absorvem os lucros adicionados do exterior.
Etapas 3 Impossibilidade de compensação do imposto pago no exterior	Empresa brasileira não consegue compensar os tributos incidentes sobre o lucro da controlada no próprio exercício, uma vez que os prejuízos locais absorveram os lucros adicionados.
Etapas 4 Registro do crédito no Lalur	Em decorrência do prejuízo apurado, a legislação outorga crédito a ser escriturado no Lalur para compensação com débitos de IRPJ/CSL em exercícios futuros.
Etapas 5 Utilização do crédito controlado no Lalur	A futura compensação desses créditos não possui qualquer restrição, sendo essa a situação jurídica dos exercícios autuados.

20. ROCHA, Sergio André. **Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

Em relação a essa última etapa (Etapa 5), note-se que o legislador não impôs limites para o aproveitamento dos créditos registrados na Parte B do Lalur.

Em outras palavras, após a aplicação do limite do art. 26 da Lei 9.249/1995 e do art. 87 da Lei 12.973/2014 (correspondente ao § 16 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014), para "descartar" o excesso pago no exterior, e para que o Brasil não precise devolver tributo estrangeiro pago a maior, o crédito do tributo pago no exterior é registrado na Parte B do Lalur (já que a empresa no Brasil apurou prejuízo) e pode ser usado pelo contribuinte sem qualquer limitação quantitativa ou temporal.

O único procedimento previsto no § 19 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014²¹ é que a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e o adicional devidos no Brasil, ou com a CSL, deverá ser baixada da respectiva folha de controle na Parte B do Lalur.

A propósito, o § 14 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014 estabelece, com clareza, que esse crédito fiscal (registrado na Parte B do Lalur) poderá ser "compensado com o que for devido nos **anos-calendário subsequentes**".

Mesmo porque, se o objetivo principal do método da imputação ordinária proporcional é evitar que o Brasil tenha que devolver o tributo pago no exterior ou reduzir a sua base de forma demasiada, colocando em xeque a sua soberania fiscal, a limitação prevista no art. 26 da Lei 9.249/1995 e no art. 87 da Lei 12.973/2014 já cumpriu a sua função, ao "descartar" o excesso pago no exercício em que os lucros do exterior foram adicionados ao resultado da empresa brasileira (exercício esse em que não houve compensação do imposto pago no exterior porque essa empresa brasileira apurou prejuízo fiscal).

O crédito controlado na Parte B do Lalur, que já esteve sujeito às limitações previstas em lei, apenas é postergado para o uso em exercícios posteriores, sem qualquer limitação legal (quantitativa ou temporal).

Parece-nos claro, dessa forma, que o crédito de tributo pago no exterior, controlado na Parte B do Lalur, porque a pessoa jurídica no Brasil apurou prejuízo fiscal no período, poderá ser compensado em exercícios posteriores sem qualquer limitação quantitativa ou temporal.

21. "§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur."

5 MÉTODO DE CRÉDITO ORDINÁRIO PROPORCIONAL E A HIPÓTESE EM QUE A EMPRESA NO BRASIL APURA LUCRO, MAS EM VALOR INFERIOR À ADIÇÃO DOS LUCROS DO EXTERIOR

Em contrapartida, caso a empresa no Brasil apure lucro real positivo, mas em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo pago no exterior que será registrado na Parte B do Lalur terá por base a diferença entre os lucros adicionados e o lucro real correspondente (IN RFB 1.520/2014, art. 30, § 17²²).

Basicamente, o valor que será registrado na Parte B do Lalur é a parcela referente ao tributo pago no exterior incidente sobre a parcela do lucro absorvida no Brasil com prejuízos fiscais. Acertada a posição das autoridades fiscais.

Suponha que a "Empresa A", domiciliada no Brasil, detenha o controle da "Empresa B", localizada no exterior, que apurou lucros no montante de R\$ 300.000. No mesmo período, a "Empresa A" apurou prejuízo fiscal no Brasil de R\$ 100.000.

Com a adição dos lucros auferidos no exterior à apuração do lucro real, o lucro real passou a ser positivo, no valor de R\$ 200.000. Observe-se que o lucro real apurado (R\$ 200.000) é inferior ao total dos lucros provenientes do exterior (R\$ 300.000), configurando a hipótese prevista no § 17 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014.

Nesse caso, o valor a ser registrado na Parte B terá como base a diferença entre os lucros apurados no exterior e o lucro real apurado no Brasil, ou seja, $R\$ 300.000 - R\$ 200.000 = R\$ 100.000$.

Admitindo-se que a alíquota do imposto pago no exterior tenha sido de 25%, o tributo efetivamente pago, naquele país, totaliza R\$ 75.000 ($R\$ 300.000 \times 25\%$).

Se foram pagos R\$ 75.000 a título de imposto no exterior, R\$ 25.000 devem ser registrados na Parte B do Lalur (ou seja, 25%, que é o valor pago no exterior – § 18 do art. 30 da IN 1.520/2014 – sobre a parcela consumida com prejuízo fiscal, de R\$ 100.000), sendo que R\$ 50.000 devem ser compensados no próprio período de apuração, com o IRPJ e a CSL incidentes sobre os lucros da empresa brasileira que só se tornaram positivos por conta da adição dos lucros do exterior.

22. "§ 17. 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 § 16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente."

Nesse exemplo, o limite de IRPJ e CSL, que é de R\$ 102.000 (R\$ 300.000 x 34% = R\$ 102.000), foi respeitado, já que o valor de tributo pago no exterior é inferior, ou seja, de R\$ 75.000.

6 CONCLUSÕES

Conclui-se, pelo exposto, que a redação intrincada dos §§ 14 a 19 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014 tem gerado desentendimentos sobre a correta interpretação desses dispositivos. Essa confusão, porém, pode ser resolvida por meio da interpretação dessas regras infralegais com o previsto na Lei 9.249/1995 e na Lei 12.973/2014.

Nas situações em que a empresa no Brasil apura prejuízo fiscal, a localização dos §§ 14 a 19 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014, em si considerada, gera equívocos desnecessários. A IN, inicialmente, deveria dispor que o crédito passível de registro na Parte B do Lalur é o tributo pago no exterior, mas essa disposição só veio no § 18 do art. 30 da IN RFB 1.520/2014.

Identificado o valor pago no exterior, aí sim aplicam-se os limites previstos em lei (alíquotas de IRPJ e CSL devidos no Brasil). Caso o valor pago no exterior supere esses limites, o excesso deve ser descartado.

Descartado o excesso e registrado o crédito na Parte B do Lalur, o contribuinte poderá usá-lo sem qualquer limitação.

7 REFERÊNCIAS

AMENDOLA, Antonio. Análise do método do crédito de imposto como medida unilateral para evitar a dupla tributação das empresas no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5, p. 262-272.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. **Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao IRPJ, à CSLL, à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, e revoga dispositivos da Lei n. 11.638/2007 e da Medida Provisória n. 449/2008. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 14 maio 2014.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 ago. 2001.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil**. Instrução Normativa RFB n. 1.520, de 4 de dezembro de 2014. Dispõe sobre o método de crédito para evitar a dupla tributação da renda e o direito de crédito de tributos pagos no exterior. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 dez. 2014.

CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. **Acórdão n. 1401-004.116**, Rel. Cons. Carlos Nogueira, julgado em 21 jan. 2020.

LAMPE, Marc. General subject-to-tax clause in recent tax treaties. *European Taxation*, v. 39, n. 4, p. 183-184, 1999.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Modelo de Convenção Tributária sobre a Renda e o Capital**: comentários ao artigo 23. Paris: OCDE, 2017.

ROCHA, Sergio André. Compensação de imposto pago no exterior. Controladora brasileira com prejuízo nas operações locais. Cálculo do crédito e controle na Parte B do LALUR e do LACS. Procedimento de compensação e inaplicabilidade do artigo 74 da Lei n. 9.430/96. Possibilidade de compensação com estimativas de IRPJ e CSLL. [Parecer jurídico juntado aos autos do Processo n. 5007852-72.2025.4.03.6182]. Rio de Janeiro, 31 mar. 2020.

ROCHA, Sergio André. **Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumes Juris, 2017.

SCHÖN, Wolfgang. International tax coordination for a second-best world (part I). **World Tax Journal**, v. 1, n. 1, p. 67-114, Sept. 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação em base universal – Método de crédito – Compensação de tributo devido no exterior – Período de apuração de IRPJ e CSL – Base de cálculo presumida – Saldo negativo. [Parecer jurídico juntado aos autos do Processo n. 5007852-72.2025.4.03.6182]. São Paulo, 11 ago. 2020.