



Aproveitamento de IRRF sobre rendimentos remetidos à investida em país com tributação favorecida

17/06/2026

As regras brasileiras de tributação em bases universais submetem a pessoa jurídica brasileira ao recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre lucros auferidos no exterior por meio de filiais, sucursais, controladas e coligadas, permitindo que seja aproveitado, na apuração desses mesmos tributos, o imposto que incidiu sobre os lucros no exterior.

O foco dessa coluna é um tema bastante específico, relacionado ao aproveitamento de crédito de imposto retido em pagamentos a entidades no exterior que sejam filiais, sucursais, controladas ou coligadas de pessoa jurídica brasileira: o tratamento fiscal aplicável nos casos em que tais pagamentos, geradores de retenção na fonte, são feitos por fonte localizada no Brasil.

A matéria foi submetida ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e versa sobre a interpretação do artigo 9º da MP nº 2.158-35/01 e o alcance da remissão que este dispositivo faz ao artigo 26 da Lei nº 9.249/95.

Sobre o art. 9º da MP 2.158-35/01

Em linhas gerais, o *caput* do artigo 9º da MP nº 2.158-35/01 permite que o IRRF, retido sobre o rendimento pago à filial, sucursal, controlada ou coligada em país com tributação favorecida, e por ela não compensado, seja aproveitado pela pessoa jurídica brasileira quando o resultado do exterior, contendo aquele rendimento, for computado na determinação do seu lucro real. Veja-se a redação desse dispositivo:

“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 nº 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.

Parágrafo único. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.”

Spacca

Vale notar, desde já, que esse artigo 9º não faz qualquer referência explícita a rendimentos de fonte brasileira. Ele veicula uma regra ampla que se aplica a qualquer imposto de renda retido na fonte, em qualquer jurisdição, desde que: (a) os rendimentos tenham sido auferidos por entidade localizada em país com tributação favorecida; (b) que seja filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica brasileira; (c) que o imposto retido não tenha sido compensado no exterior; e (d) que os lucros da entidade estrangeira tenham sido computados na apuração do lucro real no Brasil.

O parágrafo único do artigo 9º traz uma regra adicional que tem sido a fonte de muitas controvérsias, ao estabelecer que à compensação prevista neste dispositivo aplica-se o disposto no artigo 26 da Lei nº 9.249/95, sobre o qual apresentaremos breves considerações a seguir.

Regime do art. 26 da Lei 9.249/95

O artigo 26 da Lei nº 9.249/95, autoriza a pessoa jurídica a “compensar” [1] o imposto de renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto incidente no Brasil sobre os mesmos valores:



**Maria Carolina
Maldonado**

“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.”

O *caput* do artigo 26 estabelece um limite para a compensação do imposto pago no exterior, ao prever que a sua dedução não pode superar o montante do imposto brasileiro correspondente aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior e computados no lucro real.

Os §§ 2º e 3º do mesmo artigo, por sua vez, cercam a compensação de formalidades próprias do imposto recolhido no exterior, ao exigir o reconhecimento do documento pelo órgão arrecadador estrangeiro e pelo consulado brasileiro e ao disciplinar a conversão do imposto em reais [2].

Para regulamentar tal dispositivo, foi publicada a Instrução Normativa SRF nº 213 de 7 de outubro de 2002 (IN 213/02), cujo artigo 14 trata da compensação do imposto pago no exterior com o devido no Brasil em, basicamente, duas situações: (1) a pessoa jurídica brasileira apurar lucro real positivo antes da adição dos rendimentos, lucros e ganhos de capital do exterior; e (2) a pessoa jurídica brasileira apurar prejuízo, que é total ou parcialmente absorvido pela adição dos rendimentos, lucros e ganhos de capital do exterior. Nessa última, o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não pode ser compensado em virtude de a pessoa jurídica brasileira não ter apurado lucro real positivo, poderá ser controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

Em [coluna anterior](#), analisamos o artigo 26 sob a ótica da compensação de crédito de imposto pago *no exterior* quando a empresa brasileira apura prejuízo. O objetivo, então, era apresentar as polêmicas em discussão no Carf, envolvendo a possibilidade de aproveitar o crédito em períodos posteriores, sem a inclusão de novos lucros do exterior, o percentual

aplicável ao cálculo e a compensação com estimativas mensais.

Aqui, pretende-se tratar do imposto de renda retido na fonte *no Brasil* sobre rendimentos pagos à controlada ou coligada domiciliada em país com tributação favorecida. Note-se que, em ambas as hipóteses, o rendimento subjacente é auferido no exterior pela investida e adicionado ao lucro real da pessoa jurídica brasileira. O que muda não é a natureza do rendimento, mas o local em que recolhido o imposto a ser aproveitado no Brasil.

Polêmica decorrente da referência ao art. 26

A remissão ao artigo 26 da Lei nº 9.249/95 pelo parágrafo único do artigo 9º da MP nº 2.158-35/01 pode ser interpretada de duas formas distintas, sendo que ambas partem de uma constatação comum: as formalidades dos §§ 2º e 3º do artigo 26, isto é, o reconhecimento do documento pelo órgão arrecadador estrangeiro e pelo consulado brasileiro e a conversão cambial, pressupõem imposto recolhido no exterior e não têm como incidir sobre tributo recolhido no Brasil. A divergência está no que a remissão do parágrafo único do artigo 9º efetivamente significa.

Para a primeira corrente, a remissão refere-se ao *caput* e ao § 1º do artigo 26 e limita o próprio IRRF recolhido no Brasil. Esse limite se manifestaria de dois modos, conforme o resultado do período: (1) quando há imposto devido, o aproveitamento do IRRF ficaria restrito ao valor do imposto brasileiro incidente sobre o rendimento do exterior; (2) quando não há lucro real positivo, não há imposto devido a ser compensado e o IRRF seria controlado na parte B do Lalur para aproveitamento em períodos futuros, nos termos dos §§ 15 e 16 do artigo 14 da IN nº 213/02.

Para a segunda corrente, o limite do artigo 26 dirige-se ao imposto recolhido no exterior e a ele apenas. Aplicá-lo ao IRRF recolhido no Brasil equivaleria a converter tributo nacional em imposto incidente no exterior, em desacordo com a sua própria natureza.

A remissão do parágrafo único, ainda assim, não perde o objeto, uma vez que o art. 9º não alcança somente o IRRF recolhido no Brasil, mas também aquele retido e recolhido em terceiros países sobre os mesmos rendimentos pagos ou creditados à investida.

Ou seja, o artigo 26, com suas limitações, aplica-se apenas ao imposto de renda retido e recolhido no exterior sobre rendimentos de filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Quanto ao IRRF recolhido no Brasil, inexistente fundamento para o teto proporcional ou para o diferimento, de modo que ele compõe o saldo negativo ainda que a pessoa jurídica não apure lucro real positivo.

O que decidiu o Carf

O alcance da remissão do parágrafo único do artigo 9º da MP nº 2.158-35/01 ao artigo 26 da Lei nº 9.249/95 foi submetido ao Carf e, nas duas oportunidades em que o tema chegou à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), prevaleceu o entendimento da segunda corrente.

No Acórdão 9101-005.957 (caso Banco Votorantim), de 7 de fevereiro de 2022, analisou-se compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2008, composto pelo IRRF recolhido no Brasil sobre juros pagos à filial domiciliada nas Bahamas, país com tributação favorecida. O lucro da filial foi adicionado na apuração do lucro real, que ainda assim resultou em prejuízo fiscal. A Autoridade Fiscal glosou o IRRF, ao fundamento de que, apurado prejuízo, o crédito não poderia compor o saldo negativo do período e deveria ser controlado na parte B do Lalur.

A CSRF, por maioria, deu provimento ao recurso especial do contribuinte, reconhecendo que o IRRF recolhido no Brasil, sobre rendimentos remetidos à filial em país com tributação favorecida, cujo resultado foi aqui tributado, compõe o saldo negativo, ainda que a controladora “*não apure lucro real positivo*”.

O Acórdão 9101-007.502 (Caso Santander), de 21 de janeiro de 2026, por sua vez, examinou compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2016, composto pelo IRRF recolhido no Brasil sobre juros pagos à filial situada nas Ilhas Cayman, país com tributação favorecida. Diferentemente do caso Banco Votorantim, aqui, o contribuinte apurou imposto devido após a inclusão do lucro do exterior no lucro real. E o Fisco, com base no artigo 9º da MP nº 2.158-35/01, glosou a parcela do IRRF que excedeu o teto proporcional previsto no artigo 26.

Mais uma vez, a CSRF, por maioria, deu provimento ao recurso do contribuinte, adotando as razões do caso Banco Votorantim e afastando o limite do artigo 26 quanto ao IRRF recolhido no Brasil. Além disso, o relator esclareceu que a

remissão do parágrafo único do artigo 9º ao artigo 26 não é destituída de objeto. Isso porque “o art. 9º da MP 2.158-35 não se limita à possibilidade de utilização do IRRF recolhido no Brasil, sendo perfeitamente aplicável ao IRRF retido e recolhido em terceiros países”. Diante disso, quando o IRRF for recolhido no exterior, será aplicável “o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249/95, havendo limitações não só quanto à formação de saldo negativo no respectivo período de apuração, como também do próprio limite do imposto retido no exterior a ser deduzido no Brasil”.

Portanto, atualmente, prevalece na CSRF o entendimento de que o IRRF recolhido no Brasil sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada em país com tributação favorecida pode ser aproveitado pela pessoa jurídica brasileira, seja para deduzir o imposto devido, seja para compor o saldo negativo do período, sem que lhe sejam aplicados os limites previstos no artigo 26 da Lei nº 9.249/95.

Aproveitamento de IRRF na Lei nº 12.973/14

Apesar de o artigo 9º da MP n. 2.158-35/01 não ter sido formalmente revogado, a sistemática de tributação em bases universais das controladas e coligadas no exterior foi alterada pela Lei nº 12.973/14.

Nesse contexto, o artigo 89 da Lei nº 12.973/14 trata do aproveitamento do imposto retido na fonte, no Brasil e no exterior, sobre rendimentos recebidos por filial, sucursal ou controlada domiciliada no exterior. Confira-se:

“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.”

O artigo 89 não se limita às filiais, sucursais ou controladas em país com tributação favorecida. Além disso, o dispositivo remete o aproveitamento do IRRF à dedução do artigo 87, que disciplina o crédito do imposto pago no exterior pela controlada e o sujeita ao limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as parcelas de lucro do exterior computadas no lucro real da controladora.

Em outras palavras, diferente do que acontece com o artigo 9º da MP nº 2.158-35/01, na interpretação que lhe foi conferida pela CSRF, o artigo 89 da Lei nº 12.973/14 considera o IRRF recolhido no Brasil “como imposto pago, para fins da dedução de que trata o art. 87”, e, com isso, passa a sujeitar-se ao limite desse dispositivo, que, nesse ponto, muito se assemelha ao artigo 26 da Lei nº 9.249/95.

Vale ressaltar, entretanto, que a aplicação do artigo 89 da Lei nº 12.973/14 — e seus efeitos sobre o artigo 9º da MP nº 2.158-35/01 — não era objeto dos Casos Banco Votorantim e Santander e, portanto, o tema ainda não foi enfrentado pela CSRF.

Conclusão

Prevalece hoje na CSRF o entendimento de que o IRRF recolhido no Brasil sobre rendimentos remetidos à filial, sucursal, controlada ou coligada em país com tributação favorecida a não se sujeita ao limite do artigo 26 da Lei nº 9.249/95, no contexto da aplicação do artigo 9º da MP nº 2.158-35/01.

Por se tratar de tributo pago no Brasil, o IRRF é aproveitável integralmente no próprio período de apuração. Assim, havendo imposto devido, deduz-se o IRRF na integralidade, sem o teto proporcional do artigo 26; não havendo lucro real positivo, o IRRF compõe o saldo negativo, em vez de ser controlado na parte B do Lalur para uso futuro.

Vale ressaltar, entretanto, que essa conclusão tem como base o artigo 9º da MP nº 2.158-35/01 e foi firmada à luz do arcabouço normativo anterior à Lei nº 12.973/14, sem considerar a vigência do artigo 9º ou a sua inter-relação com o artigo 89 da Lei nº 12.973/14.



[1] Apesar de o legislador ter utilizado o termo “compensação”, não se trata de uma compensação nos moldes do art. 170 do CTN, mas, em verdade, de uma dedução na apuração do IRPJ e da CSLL.

[2] Vale ressaltar que as disposições desses dispositivos estão desatualizadas em decorrência da promulgação da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros. Sobre o tema são os artigos 14-A da Instrução Normativa SRF n. 213 de 7 de outubro de 2002 (“IN 213/02”) e 25, § 5º-A do art. 25 da Instrução Normativa RFB n. 1.520, de 04 de dezembro de 2014 (“IN n. 1.520/14”).

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-17/aproveitamento-de-irrf-sobre-rendimentos-remetidos-a-investida-em-pais-com-tributacao-favorecida/>