



PROCESSO	11070.900314/2023-00
RESOLUÇÃO	1201-000.845 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOHN DEERE BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simões.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela DRJ 07, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Contribuinte e manteve a glosa parcial de compensações declaradas pela empresa.

1 DESPACHO DECISÓRIO

O Despacho Decisório de fls. 496/521, dá conta de que houve procedimento manual de verificação do crédito pleiteado e traz as seguintes informações:

a) Crédito discutido

Trata-se de pedido de restituição com declarações de compensação vinculadas, fundadas em saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2017. **Do total do crédito pretendido, no valor de R\$ 58.949.613,05, a DRF reconheceu R\$ 12.187.442,81** e as glosas decorreram de dois pontos:

- exclusão de benefício de ICMS a título de subvenções para investimento;
- aproveitamento de valores informados como Imposto de Renda pago ou retido no exterior.

b) Subvenções para investimento

A fiscalização registrou que a ECF originalmente transmitida em 24/07/2018 foi retificada em 15/10/2018 e, posteriormente, em 27/12/2022. Com as retificações, a rubrica relativa ao benefício fiscal “Doações e Subvenções para Investimento” passou de R\$ 18.045.491,11 para R\$ 194.358.916,66.

Em resposta à primeira intimação fiscal, o interessado informou que a exclusão de R\$ 18.045.491,11, constante da ECF retificadora de 15/10/2018, decorria do benefício fiscal vinculado ao Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – Fomentar/GO. Quanto a esse valor, a fiscalização entendeu que a documentação apresentada demonstrava o cumprimento dos requisitos para o enquadramento como subvenção para investimento.

Quanto à majoração das subvenções para R\$ 194.358.916,66, o interessado informou que o acréscimo de R\$ 171.471.304,58 decorreria de benefícios fiscais de redução de base de cálculo do ICMS, aplicáveis a operações de saída de máquinas e implementos agrícolas e a saídas interestaduais promovidas por estabelecimento fabricante ou importador. Segundo a Contribuinte, tais reduções foram concedidas pelos Estados do Rio Grande do Sul, Goiás e São Paulo, com fundamento em autorização do CONFAZ, especialmente nos Convênios ICMS nº 52/1991 e nº 133/2002.

A Contribuinte sustentou que essas reduções de base de cálculo configurariam subvenções para investimento nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, tendo apresentado planilha de apuração do benefício fiscal.

Quanto ao saldo remanescente da exclusão, no valor de R\$ 4.842.120,97, a Contribuinte informou tratar-se de crédito outorgado de ICMS previsto no art. 36 do Anexo III do RICMS/SP, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000, e de acordo com as exigências da Lei Complementar nº 160/2017, especialmente quanto à publicação, registro e depósito.

O Despacho Decisório considerou que, para que benefícios fiscais de ICMS possam ser tratados como subvenções para investimento, não basta a existência de norma geral prevendo redução de base de cálculo, crédito presumido ou crédito outorgado, sendo necessária a existência de **ato concessivo individualizado, apto a demonstrar que o benefício foi concedido especificamente ao contribuinte como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico (Parecer Normativo CST nº 112/78).**

Para tanto, deveria haver a exigência de contrapartidas ou compromissos assumidos pelo contribuinte e pelo ente público. Segundo a fiscalização, essas contrapartidas deveriam constar de termo de ajuste, acordo, protocolo de intenções, decreto individualizado ou documento equivalente, de modo a permitir a fiscalização da correta aplicação dos recursos públicos destinados ao ente privado.

Nesse sentido, o Despacho Decisório afirmou que a LC nº 160/2017 e o Convênio ICMS nº 190/2017 distinguiriam os atos normativos gerais dos atos concessivos específicos, entendendo que ambos deveriam ser objeto de registro e depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ, mas que apenas a existência de concessão individualizada permitiria qualificar o incentivo como subvenção para investimento para fins federais.

Além dos requisitos formais, o Despacho Decisório apontou que os valores acrescidos na ECF retificadora de 27/12/2022 também não atenderiam aos requisitos contábeis exigidos pela legislação. A fiscalização registrou que, após a Lei nº 11.638/2007, o Pronunciamento Técnico CPC 07 passou a exigir que as subvenções, inclusive as subvenções para investimento, transitem pelo resultado do exercício, isto é, sejam reconhecidas contabilmente como receita.

No entanto, a Contribuinte informou na ECF retificadora o montante das “Doações e Subvenções para Investimentos” (R\$ 194.358.916,66) com contrapartidas registradas em conta redutora do ICMS (conta contábil 2222070100 – ICMS -R\$ 4.842.120,97), além de lançamentos na conta de doações e subvenções para investimento. (conta contábil 222207010001 – R\$ 171.471.304,58), e na conta de receitas diversas (conta contábil 2990000900 – R\$ 18.045.491,11)”, sem respaldo na Escrituração Contábil Digital (ECD) do período.

Segundo o Despacho Decisório, as fichas razão das contas contábeis examinadas demonstraram que **apenas o valor de R\$ 18.045.491,11, relativo ao programa Fomentar/GO, efetivamente transitou pelos registros contábeis da empresa.** Para a fiscalização, o acréscimo de R\$ 176.313.425,55 informado apenas na ECF retificadora de 27/12/2022 configuraria uma “ficção jurídica e contábil”, por não encontrar lastro na contabilidade regular da pessoa jurídica.

A fiscalização destacou, ainda, que **a pessoa jurídica sequer constituiu a reserva de lucros prevista no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.** A empresa informou que, quando transmitiu a ECD de 2017, ainda não tratava esses benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento, razão pela qual não havia demonstração da reserva de incentivos fiscais nessa obrigação acessória.

c) Imposto de Renda pago ou retido no exterior

O Despacho Decisório também glosou o valor de R\$ 15.907.320,77 informado como Imposto de Renda pago ou retido no exterior. A fiscalização registrou que a Contribuinte havia informado inicialmente IR/Exterior no valor de R\$ 7.599.644,37, mas, no PER/DCOMP retificador, majorou esse valor para R\$ 15.907.320,77.

Em razão dessa majoração, a Contribuinte foi intimada a apresentar documentos comprobatórios e entregou informações a respeito de pagamentos/retenções que teriam origem na Argentina, Índia, Chile, Tailândia, Espanha e China.

Contudo, segundo o Despacho Decisório, a documentação não atendia às formalidades exigidas pela regulamentação aplicável.

Segundo o Despacho Decisório, a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 e o art. 25, §§ 5º e 5º-A, da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 exigiriam que os comprovantes de imposto pago ou retido no exterior fossem reconhecidos pelo órgão arrecadador estrangeiro e pelo Consulado da Embaixada Brasileira, ou apostilados por autoridade competente, além de traduzidos para a língua portuguesa por tradutor juramentado.

A fiscalização também apontou que parte do IR pago no exterior teria sido indevidamente utilizada para deduzir estimativas mensais de IRPJ, já que o IR/Exterior somente poderia ser aproveitado quando da apuração do lucro real anual, em 31/12, nos seguintes termos:

O art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, possibilita que a pessoa jurídica compense o imposto de renda que tenha incidido no exterior, mas desde que sejam obedecidos os limites traçados no art. 25 da mesma lei. Ocorre que o cálculo dos limites do aproveitamento do IR no exterior se dá com a apuração do lucro real, em 31 de dezembro de cada ano (art. 25). Disso resulta que o IR no exterior não pode ser utilizado na dedução das estimativas mensais do imposto, pois as estimativas são meras antecipações, sujeitas aos ajustes próprios do encerramento do exercício. No caso do contribuinte, o montante do IR no Exterior informado no Perdcomp (R\$ 15.907.320,77) é diferente daquele declarado no “Registro N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real” da ECF (R\$ 8.932.042,41). Isso porque parte do valor foi aproveitado para deduzir as estimativas mensais dos períodos de apuração de janeiro, abril, maio, junho e agosto (R\$ 6.975.278,33), como se observa das fichas da ECF juntadas às folhas 122 a 124. O aproveitamento feito para dedução das estimativas mensais, portanto, caracteriza-se como indevido.

74. De qualquer forma, considerando a falta de documentos que permitam verificar a autenticidade dos valores pagos/retidos no exterior, na forma prescrita na legislação vigente, o IR no exterior informado no PER/DCOMP, no montante de R\$ 15.907.320,77 (quinze milhões, novecentos e sete mil, trezentos e vinte reais e setenta e sete centavos), não pode ser aproveitado para compor o saldo negativo do IRPJ do período.

Diante dessas razões, as compensações foram parcialmente homologadas até o montante de R\$ 12.187.442,81.

2 MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 535/577), na qual trouxe as alegações sintetizadas a seguir:

a) Legitimidade da exclusão dos benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento

A Contribuinte afirmou que, ao revisitar a apuração do ano-calendário de 2017, identificou a possibilidade de excluir receitas adicionais relacionadas a subvenções para investimento. Em razão disso, recalculou o IRPJ e a CSLL do período e transmitiu ECF retificadora, na qual promoveu exclusão adicional de R\$ 176.313.425,55, elevando o total das subvenções para R\$ 194.358.916,66.

Nesse sentido, sustentou que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados devem ser considerados subvenções para investimento e, por isso, não devem ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973/2014. Isso, porque após a Lei Complementar nº 160/2017, haveria duas espécies de subvenção para investimento:

- a subvenção concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados.

Assim, a LC nº 160/2017 teria afastado a exigência de demonstração de contrapartidas, implantação ou expansão de empreendimento econômico para benefícios fiscais de ICMS e vedaria a imposição de requisitos adicionais àqueles previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Por isso, sustentou que o questionamento fiscal quanto à inexistência de acordo, termo individualizado ou ato concessivo específico não encontra amparo legal.

Para a Contribuinte, os únicos requisitos para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seriam o (i) registro dos respectivos valores em conta de reserva de lucros prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e (ii) destinação exclusiva da reserva para absorção de prejuízos, após a absorção das demais reservas de lucros, exceto a reserva legal; ou (iii) utilização da reserva para aumento do capital social.

Ainda, a Contribuinte defendeu que a exigência de publicação e depósito do ato concessivo e da documentação comprobatória do benefício fiscal de ICMS somente se aplicaria a benefícios concedidos em desacordo com o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. No caso concreto, os benefícios fiscais de redução da base de cálculo do ICMS foram concedidos com autorização do CONFAZ, por meio dos Convênios ICMS nº 52/1991 e nº 133/2002, em observância à Constituição Federal e à Lei Complementar nº 24/1975.

De toda forma, informou que os Estados do Rio Grande do Sul, Goiás e São Paulo realizaram os registros e depósitos exigidos perante o CONFAZ, com publicação dos respectivos atos normativos e concessivos.

Quanto à escrituração contábil e fiscal das subvenções, a Contribuinte contestou a exigência fiscal de que os benefícios fossem contabilizados em trânsito pelo resultado. Explicou que efetuou a retificação da ECF, com reclassificação contábil envolvendo a conta referente ao ICMS, de natureza devedora e a conta referente às subvenções para investimento, de natureza credora.

Segundo a Contribuinte, o registro da despesa de ICMS sobre vendas na ECF foi feito de forma líquida, ou seja, já descontados os valores referentes aos benefícios fiscais de ICMS usufruídos no período, de modo que a contabilização pelo montante líquido não significa ausência de controle dos valores não recolhidos em razão dos benefícios fiscais.

Deixou claro, ainda, que a inserção realizada na ECF retificadora não alterou o lucro líquido do período, que permaneceu o mesmo na ECF e na ECD. O que houve foi apenas a transferência da receita de subvenção para investimento, antes registrada na conta de ICMS, para conta específica de Subvenção para Investimentos – Outras Receitas Operacionais.

A empresa somente não apresentou ECD retificadora porque o § 4º do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017 impedia a substituição da ECD do ano-calendário de 2017, uma vez encerrado o prazo de entrega da ECD do ano-calendário subsequente.

Quanto à **reserva de incentivos fiscais**, a Contribuinte explicou que, **diante da impossibilidade de retificação da ECD de 2017, realizou na ECF mera reclassificação da conta de reserva de lucros para conta específica de reserva de incentivos fiscais.**

b) Legitimidade da dedução do IR pago ou retido no exterior

Quanto ao IR pago ou retido no exterior, a Contribuinte afirmou que apresentou diversos comprovantes de pagamento ou retenção do imposto, documentos comprobatórios, planilhas detalhadas das operações, datas, números de documentos, valores em moeda estrangeira, valores convertidos em reais e taxas de câmbio utilizadas.

Indicou, ainda, as contas contábeis e os registros da ECF envolvidos na contabilização do imposto pago no exterior e seus reflexos na determinação do lucro real.

Assim, a glosa não deveria subsistir por estar fundada em argumentos meramente formais, relativos à ausência de reconhecimento dos comprovantes pelo órgão arrecadador estrangeiro e pelo Consulado da Embaixada Brasileira, ou de apostilamento por autoridade competente.

No entanto, a própria legislação prevê hipóteses de dispensa dessas formalidades. O art. 14-A, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, segundo o qual ficariam dispensadas as formalidades quando apresentadas as demonstrações financeiras relativas aos lucros auferidos e

comprovada a legislação do país de origem dos rendimentos quanto à obrigação de retenção do imposto de renda.

Nesse sentido, afirmou que as retenções de IR no exterior, no valor total de R\$ 15.907.320,77, tiveram origem na Argentina, Índia, Chile, Tailândia, Espanha e China, países cuja legislação exige a retenção de imposto de renda sobre os serviços a que se referem os comprovantes apresentados.

Quanto à exigência de tradução juramentada, sustentou que eventual deficiência poderia ter sido suprida mediante nova intimação, o que não foi feito pela Autoridade Fiscal.

A Contribuinte também contestou o entendimento fiscal de que parte do IR no exterior teria sido indevidamente utilizada para deduzir estimativas mensais de IRPJ, visto que **o caso envolve retenções de imposto de renda no exterior decorrentes de prestação de serviços, cuja autorização para compensação estaria no art. 15 da Lei nº 9.430/1996, e não no dispositivo invocado pela fiscalização, relativo a lucros auferidos no exterior.**

Desse modo, a compensação do imposto pago ou retido no exterior com o imposto devido no Brasil é permitida, desde que observado o limite do imposto de renda incidente no Brasil, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/1995. Sustentou, então, que observou os limites legais para aproveitamento do IR pago no exterior nos anos de 2016 e 2017, inclusive quanto aos valores utilizados na dedução das estimativas mensais.

As planilhas apresentadas demonstrariam a totalidade dos rendimentos que deram origem às retenções, os percentuais de tributação aplicados em cada país e a observância do limite do imposto incidente no Brasil.

Posteriormente ao protocolo da manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou a petição de fls. 636 e seguintes, juntando aos autos documentação complementar relativa ao IR pago no exterior (apostilamentos, certificados de retenção do imposto com tradução juramentada e legislações dos países de origem traduzidas).

3 DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

A DRJ 07 julgou a manifestação de inconformidade improcedente (fl. 1159), sob os seguintes fundamentos:

a) Glosa das subvenções para investimento

- Após a Lei nº 11.638/2007, as subvenções governamentais passaram a transitar obrigatoriamente pelo resultado, devendo ser reconhecidas como receitas.
- O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 impõe duas condições cumulativas para a exclusão da subvenção do lucro real: (i) que a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; e (ii) que o

valor seja registrado em reserva de lucros, na forma do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.

- Assim, o § 4º do art. 30, incluído pela LC nº 160/2017, considera os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS como subvenções para investimento, mas não elimina as condições previstas no próprio art. 30.
- Adotado o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 145/2020, que possui efeito vinculante no âmbito da RFB.

b) Glosa do IR pago no exterior usado em estimativas mensais

- O IR pago no exterior não poderia ser utilizado antes do encerramento do ano-calendário, pois as estimativas mensais constituem meras antecipações, sujeitas aos ajustes próprios da apuração anual.
- O limite legal de dedução do IR pago no exterior somente é definido em 31 de dezembro, com a apuração do lucro real.
- A alegação de que os valores utilizados em estimativas de 2017 se referiam a retenções ocorridas em 2016, controladas na Parte B do Lalur, não afasta a glosa.
- No caso de receitas de prestação de serviços, a base legal aplicável é o art. 15 da Lei nº 9.430/1996, que remete ao art. 26 da Lei nº 9.249/1995.
- A compensação do IR pago no exterior exige (i) que os lucros, rendimentos, ganhos de capital ou receitas correspondentes tenham sido oferecidos à tributação no Brasil; e (ii) que o valor compensado não ultrapasse o IR incidente no Brasil sobre tais receitas.
- O IR pago no exterior não pode gerar saldo negativo, porque isso equivale a restituição de imposto pago no exterior.
- Não houve demonstração analítica de que as receitas de prestação de serviços de 2016, correspondentes às retenções no exterior utilizadas em 2017, foram oferecidas à tributação naquele ano.
- Também não foi apresentado demonstrativo do limite compensável, correspondente à diferença entre o IR calculado com as receitas externas e o IR calculado sem essas receitas.
- Os §§ 15 e 16 do art. 14 da IN SRF nº 213/2002 não se aplicam ao caso, pois tratam de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, e não de receitas de prestação de serviços, disciplinadas especificamente pelo art. 15 da Lei nº 9.430/1996.
- Ainda que a IN SRF nº 213/2002 fosse aplicável, a compensação em anos subsequentes somente seria possível se a pessoa jurídica não tivesse apurado

lucro real positivo no ano de origem, o que não ocorreu em 2016, que gerou saldo negativo.

c) Glosa do IR pago no exterior de 2017 na apuração anual

- Quanto ao IR pago no exterior relativo ao ano-calendário de 2017, não foi comprovado que as receitas de prestação de serviços correspondentes foram registradas na contabilidade e oferecidas à tributação.
- O aproveitamento do IR pago no exterior está limitado ao imposto brasileiro incidente sobre os rendimentos, lucros ou ganhos de capital auferidos no exterior.
- Caberia à contribuinte demonstrar analiticamente:
 - o IRPJ calculado com a inclusão dos rendimentos no exterior;
 - o IRPJ calculado sem tais rendimentos;
 - a diferença positiva entre esses dois valores;
 - a correspondência entre essa diferença e o IR pago no exterior pretendido para compensação.
- A ausência dessa demonstração, tanto na análise do crédito quanto na Manifestação de Inconformidade, impede o reconhecimento da liquidez e certeza do crédito.

d) Análise dos documentos juntados por país

- Os documentos posteriormente juntados foram analisados apenas quanto ao IR pago no exterior de 2017, uma vez mantida a glosa da totalidade do IR/Exterior de 2016, usado para compensar estimativas.

Espanha — R\$ 55.438,47

- Foram identificados documentos referentes à John Deere Ibérica S.A., traduzidos por tradutor juramentado, além de documentos posteriores apresentados como originais.
- Não houve demonstração analítica do atendimento das condições legais para compensação.
- Os elementos de prova não foram articulados em demonstrativo capaz de conferir liquidez e certeza ao crédito, razão pela qual a glosa foi mantida.

Índia — R\$ 111.745,27

- Foram identificados formulários de retenção relacionados à John Deere India Private Limited, traduzidos para o português.

- Parte dos documentos dizia respeito ao ano-calendário de 2016, que não foi considerado.
- Não houve demonstração analítica do oferecimento das receitas à tributação nem do limite compensável.

Argentina — R\$ 7.424.737,76

- Foram identificados certificados de retenção relacionados à Industrias John Deere Argentina S.A., acompanhados de certificação, legalização e apostila.
- Parte dos documentos se referia ao ano-calendário de 2016.
- Em alguns documentos, a apostila certificava apenas a autenticidade da assinatura.
- Mesmo com os documentos juntados, não houve demonstrativo analítico capaz de comprovar o atendimento das condições legais e conferir liquidez e certeza ao crédito.

Chile — R\$ 7.722,87

- Foram identificados documentos referentes à John Deere Financial Chile SPA, incluindo declarações mensais de pagamento de impostos e apostila.
- Parte dos documentos dizia respeito ao ano-calendário de 2016.
- Não houve demonstração analítica do oferecimento das receitas à tributação nem do limite compensável.

4 RECURSO VOLUNTÁRIO

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1.248/1.290), reiterando sua manifestação de inconformidade e acrescentando, **preliminarmente**, que seria **nulo** o procedimento adotado para glosar o crédito decorrente do IR pago/retido no exterior no ano-calendário de 2016, no valor de R\$ 6.975.278,33, utilizado na compensação das estimativas mensais de janeiro, abril, maio, junho e agosto de 2017, pois, nos termos da **Súmula CARF nº 177**, estimativas compensadas integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

No **mérito**, quanto às **subvenções para investimento**, o acórdão recorrido teria desconsiderado o entendimento firmado pelo STJ no **Tema Repetitivo nº 1.182**, segundo o qual, para exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se exige a demonstração de que foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Assim, a Solução de Consulta Cosit nº 145/2020 teria inovado indevidamente ao retomar requisito superado pela LC nº 160/2017, em alteração do critério jurídico anteriormente adotado nas Soluções de Consulta Cosit nº 11/2020 e nº 15/2020, com violação à segurança jurídica, à boa-fé objetiva e ao art. 146 do CTN.

No plano contábil, o próprio acórdão recorrido teria reconhecido que a retificação da ECF não alterou o resultado contábil, mas apenas reclassificou valores antes registrados de forma aglutinada, sendo essa forma de escrituração admitida pelo CPC 07, que permite a apresentação da subvenção como receita ou como dedução da despesa relacionada.

A forma de escrituração adotada não poderia, por si só, afastar a exclusão fiscal, pois o Parecer Normativo CST nº 347/1970 reconheceria a liberdade do contribuinte quanto à forma de escrituração, desde que não omitidos elementos indispensáveis à determinação do lucro tributável, e a ITG 2000 admitiria a retificação por transferência entre contas.

Quanto ao **IR pago/retido no exterior**, o acórdão recorrido teria deixado de analisar concretamente a documentação apresentada, apesar de reconhecer a juntada de comprovantes, apostilamentos, traduções juramentadas, certificados de retenção, legislações estrangeiras e planilhas detalhadas por país, mantendo a glosa apenas pela ausência de demonstrativo analítico com remissão expressa às folhas.

A ausência de demonstrativo analítico específico não teria amparo legal para afastar a certeza e liquidez do crédito, especialmente porque as informações exigidas já constariam das planilhas e documentos apresentados, cabendo à autoridade julgadora, em observância à verdade material e ao formalismo moderado, examinar a documentação ou converter o julgamento em diligência.

Em relação às receitas de prestação de serviços no exterior, se tais receitas compuseram o lucro de partida e não foram excluídas na apuração do lucro real, estaria demonstrado que foram oferecidas à tributação no Brasil.

Sobre a compensação com estimativas, ainda que se entendesse que o IR pago no exterior de 2016 não poderia ter sido utilizado nas estimativas mensais de 2017, a sua utilização apenas no encerramento do período não alteraria o saldo negativo apurado, pois representaria mera reclassificação entre linhas da ECF, passando da rubrica de estimativas mensais efetivamente pagas para a rubrica de imposto pago no exterior.

O aproveitamento das retenções de 2016, controladas na Parte B do Lalur, teria por finalidade evitar dupla tributação e estaria alinhado aos tratados internacionais aplicáveis, especialmente ao tratado Brasil-Argentina, que admite a dedução do imposto pago no exterior, não se tratando de compensação via DCOMP, mas de dedução do imposto devido na própria sistemática de apuração do IRPJ.

Após o recurso voluntário, a Recorrente juntou duas planilhas como documentação complementar, a fim de comprovar a retenção do imposto no exterior e sua contabilização.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 05/07/2024 (fl. 1.244) e apresentou o seu recurso voluntário em 05/08/2024 (fl. 1247), no penúltimo dia do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 DIREITO

Embora haja pedidos preliminares e outras matérias de mérito arguidas do recurso, dirijo-me diretamente ao tema do IR pago no exterior, em ponto a respeito do qual proporei a conversão do julgamento em diligência.

Como se denota do relatório narrado, após o desenrolar processual, a razão para a manutenção dessa parte da glosa foi a ausência de comprovação cabal e analítica de que as receitas de prestação de serviços correspondentes foram registradas na contabilidade e oferecidas à tributação no Brasil.

Mesmo em relação às retenções sofridas em 2016, que foram aproveitadas na quitação de estimativas de 2017 e rejeitadas ao entendimento de que o crédito não pode ser usado para quitar estimativas, a DRJ demarcou que as receitas correspondentes não tiveram sua submissão à tributação brasileira demonstrada.

Além disso, a Recorrente também não teria demonstrado que o aproveitamento do IR pago no exterior estava limitado ao imposto brasileiro incidente sobre os rendimentos, lucros ou ganhos de capital auferidos no exterior.

Conforme demonstrado no acórdão recorrido, caberia à contribuinte demonstrar analiticamente:

- o IRPJ calculado com a inclusão dos rendimentos no exterior;
- o IRPJ calculado sem tais rendimentos;
- a diferença positiva entre esses dois valores;
- a correspondência entre essa diferença e o IR pago no exterior pretendido para compensação.

Eis os dizeres do acórdão nesse ponto:

119 Neste caso, as retenções de IR/externo, como o próprio interessado afirma, decorrem de receitas de prestação de serviços do ano-calendário de 2016 (nosso item 38, alíneas “o” e “s”):

(...) impende mencionar que trata o presente caso de retenções de imposto de renda no exterior decorrentes da prestação de serviços (...).

120 Pois bem. É a lei que autoriza a pessoa jurídica domiciliada no Brasil a compensar o IR Pago no Exterior sobre receitas de prestação direta de serviços (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996):

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.

121 O artigo de lei reproduzido ordena que, na compensação de IRRF no exterior relativa à prestação de serviços, seja observado o art.26 da Lei nº 9.249, de 1995.

122 O referido art.26 dispõe que os rendimentos a que o IR Pago no Exterior passível de compensação se refere têm que ter sido computados no lucro real apurado no Brasil (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995):

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. (grifos nossos)

123 De plano se vê que o reproduzido art.15 da Lei nº 9.430, de 1996, se refere unicamente a receitas decorrentes de prestação de serviços. Já o art.26 da Lei nº 9.249, de 1995, se refere a lucros, rendimentos e ganhos de capital. Este último explicita que os lucros, os rendimentos e os ganhos de capital devem ser computados no lucro real.

124 A referência expressa que o art.15 da Lei nº 9.430, de 1996, faz ao art.26 da Lei nº 9.249, de 1995, além de ratificar a regra de que todos os rendimentos de IR/Exterior passível de compensação devem ser oferecidos à tributação, consolida a regra segundo a qual, em qualquer caso, a compensação do IR Pago no Exterior tem limites, ou seja, o valor do IR Pago no Exterior passível de compensação requer demonstrativo de que o limite foi observado (demonstrativo, aliás, que não consta dos autos).

125 Ambos os artigos de ambas as leis erigem duas exigências para que o IR Pago no Exterior possa ser compensado com o IR incidente no país, repise-se:

a) os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços correspondentes ao IR Pago no Exterior têm que ter sido oferecidos à tributação;

b) o IR Pago no Exterior a ser compensado está limitado ao IR Incidente no Brasil, ou seja, não se pode compensar IR Pago no Exterior maior do que o IR Pago no Brasil (tal equivaleria à verdadeira restituição/devolução ao exterior de IR que lá foi pago).

126 Assim, para cálculo do limite do IR/Exterior a ser compensado é natural concluir que se o IR pago no Exterior for maior que o IR Pago no Brasil, aqui só se compensará o valor que não exceder ao IR Pago no Brasil.

127 No caso de prestação de serviços, para se determinar o limite compensável do IR Pago no Exterior, a pessoa jurídica deve calcular o IRPJ com as receitas de prestação de serviços no exterior (situação “a”) e calcular o IRPJ sem tais Receitas (situação “b”). O IR Pago no Exterior, passível de compensação, será a diferença positiva entre “a” e “b”.

128 Tal conduz, no mínimo, à conclusão de que o IR Pago no Exterior não só não é passível de restituição, como, ainda, não pode, por si só, dar causa à formação de saldo negativo.

(...)

131 Não há nos autos provas – articuladas em demonstrativo explícito - de que as receitas de prestação de serviços do ano-calendário de 2016, correspondentes às retenções de IR no exterior que o interessado utilizou para compensar estimativas mensais de 2017, integraram o montante das receitas oferecidas à tributação em 2016.

132 Outra demonstração que o interessado não traz é a referente ao limite compensável, ou seja, o interessado não demonstra que o IR Pago no Exterior não ultrapassou a diferença positiva entre o IR calculado sobre a receita total e o IR calculado apenas sobre as receitas no mercado interno.

Já a Recorrente afirma que trouxe aos autos extenso conjunto de provas, composto por planilhas, comprovantes de retenção no estrangeiro, traduções juramentadas, demonstração de contabilização das receitas, menção às invoices de prestação de serviços etc, não podendo ser mantida a negativa do direito ao crédito por ausência de prova.

De fato, os documentos e demonstrações foram trazidos aos autos em etapas, tendo sido apresentadas duas petições complementares após o protocolo da manifestação de inconformidade e do recurso voluntário. Até a prolação da decisão recorrida, a íntegra da documentação fornecida pela Recorrente foi devidamente apreciada a meu ver, conforme se observa dos excertos transcritos a seguir:

158 Em resposta à intimação, o interessado informou que o controle do direito de crédito do IR Pago no Exterior resultante das operações com empresas associadas no exterior tinha como suporte documental o “Certificado de Retenção” enviado pelas empresas a ele associadas (e-fls.156):



John Deere Brasil Ltda
Av. Eng. Jorge A. D. Logemann, 600
Horizontina – RS – Brasil – 98920-000
+55 19 3318 8548

Para a manutenção do direito ao crédito relativo ao IR retido no Exterior resultante das operações com empresas associadas, utilizamos critérios de controle dos serviços prestados ao exterior. Os valores retidos por tais empresas associadas no exterior são controlados através de conciliação contábil mensal, com suporte documental denominado “Certificado de Retenção” (Withholding tax) enviado pelas empresas associadas, de forma a serem informados no registro “Y570 – Demonstrativo do Imposto de Renda e Contribuição Social na Fonte da ECF – Escrituração Contábil Fiscal.

Para os devidos fins de comprovação do direito ao crédito relativo ao IR retido no Exterior, encaminhamos um demonstrativo com a composição integral das operações de câmbio realizadas com empresas associadas à John Deere, e que resultaram na retenção e recolhimento no exterior (**Anexo II**). Adicionalmente, encaminhamos uma amostragem dos fechamentos de câmbio realizados pela empresa associada (**Anexo III**), de forma a demonstrar o valor do IR retido no Exterior. Como se trata de documentos com indicação de moeda estrangeira, e alguns deles inclusive em outro idioma, estamos compartilhando uma amostragem de casos correlacionados com a totalidade das retenções demonstradas.

Diante disso, entendemos que foi possível evidenciar a fiel demonstração do direito ao crédito relativo ao IR retido no Exterior do período.

159 No Anexo II a que o interessado se referiu, as parcelas que compõem o IR Pago no Exterior, retido pelas empresas associadas, totalizam de R\$ 7.599.644,37 (e-fls.161/163):

Informações disponibilizadas no registro Y570 - Demonstrativo do Imposto de Renda e Contribuição Social do ECF ano calendário 2017

Nº documento	Data de lançamento	Montante avaliado MIZ	Montante em moeda interna	Texto	Referência	País	Soc.parc.negóci
1400117958	13/01/2017	USD 544,15	R\$ 1.722,83	IRRF CHILE IT CHARGES 01/2017	CAMBIO REC CHILE	Chile	5Q0000
1400117960	17/01/2017	USD 544,52	R\$ 1.755,21	IRRF SPAIN IT CHARGES 01/2017	OFFSHORE SPAIN	Espanha	320000
1400118092	19/01/2017	USD 2.003,92	R\$ 6.454,83	IRRF SPAIN IT CHARGES 01/2017	CAMBIO REC SPAIN	Espanha	CE0000
1900577487	20/01/2017	USD 7,99	R\$ 25,54	Ajuste Support cost - WHT PAN	CQ5921-AJUS	India	PY0000
1800122560	23/01/2017	USD 67,63	R\$ 214,34	TI CHARGES January/India (5Y)	CQ5951-AJUS	India	5Y0000
1900577754	23/01/2017	USD 68,49	R\$ 217,06	SC-CR-TI CHARGES Jan/17 India (LR)	CQ5964-AJUS	India	LR0000
1900577755	23/01/2017	USD 1.552,01	R\$ 4.918,71	SC-CR-TI CHARGES Jan/17 India (PY)	CQ5972-AJUS	India	PY0000
1900577756	23/01/2017	USD 2.326,49	R\$ 7.373,23	SC-CR-TI CHARGES Jan/17 India (PU)	CQ5970-AJUS	India	PU0000
1400118901	13/02/2017	USD 273,24	R\$ 851,28	IR CAMBIO REC SPAIN IBERICA 13.02.17	CAMBIO REC SPAIN	Espanha	320000
1400118902	16/02/2017	USD 985,50	R\$ 3.033,26	IR CAMBIO REC SPAIN IBERICA 16.02.17	CAMBIO REC SPAIN	Espanha	CE0000
1800122918	20/02/2017	USD 67,63	R\$ 208,72	TI CHARGES February India (5Y)	CQ6042-AJUS	India	5Y0000
1900583729	20/02/2017	USD 7,99	R\$ 24,79	Ajuste Support cost - WHT PAN	CQ6012-AJUS	India	PY0000
1900583856	20/02/2017	USD 68,49	R\$ 211,38	SC-CR-TI CHARGES Feb/17 India (LR)	CQ6055-AJUS	India	LR0000
1900583857	20/02/2017	USD 1.552,01	R\$ 4.789,88	SC-CR-TI CHARGES Feb/17 India (PY)	CQ6063-AJUS	India	PY0000
1900583858	20/02/2017	USD 2.326,49	R\$ 7.180,11	SC-CR-TI CHARGES Feb/17 India (PU)	CQ6061-AJUS	India	PU0000
1800123500	13/03/2017	USD 67,63	R\$ 212,62	TI CHARGES March India (5Y)	CQ6155-AJUS	India	5Y0000
1900589183	13/03/2017	USD 68,49	R\$ 215,33	SC-CR-TI CHARGES Mar/17 India (LR)	CQ6168-AJUS	India	LR0000
1900589184	13/03/2017	USD 1.552,01	R\$ 4.879,36	SC-CR-TI CHARGES Mar/17 India (PY)	CQ6176-AJUS	India	PY0000
1900589185	13/03/2017	USD 2.326,49	R\$ 7.314,25	SC-CR-TI CHARGES Mar/17 India (PU)	CQ6174-AJUS	India	PU0000
1400119887	14/03/2017	USD 274,54	R\$ 865,93	IRRF CAMBIO REC SPAIN 14.03.2017	CAMBIO REC SPAIN	Espanha	320000
1400120251	17/03/2017	USD 990,73	R\$ 3.079,19	IRRF - ESPANHA - MARÇO/2016 (IT CHARGES February)	OFFSHORE-SPAIN	Espanha	CE0000
1900589186	20/03/2017	USD 7,99	R\$ 24,77	Ajuste Support cost - WHT PAN	CQ6192-AJUS	India	PY0000
1400120083	21/03/2017	USD 544,16	R\$ 1.681,35	IRRF CAMBIO REC CHILE 21.03.2017	CAMBIO REC CHILE	Chile	5Q0000
1400120239	22/03/2017	USD 272,08	R\$ 837,05	IRRF CAMBIO REC CHILE 22.03.17 IT CHARGES February	CAMBIO REC CHILE	Chile	5Q0000
1400121233	11/04/2017	USD 276,39	R\$ 869,11	IRRF CAMBIO REC SPAIN 11.04.17	CAMBIO REC SPAIN	Espanha	320000
1400121283	18/04/2017	USD 987,60	R\$ 3.065,12	IRRF CAMBIO REC SPAIN 18.04.17	CAMBIO REC SPAIN	Espanha	CE0000
1800124232	24/04/2017	USD 67,63	R\$ 212,92	TI CHARGES April India (5Y)	CQ6242-AJUS	India	5Y0000
1900595368	24/04/2017	USD 7,99	R\$ 25,15	Ajuste Support cost - WHT PAN	CQ6212-AJUS	India	PY0000
1900595571	24/04/2017	USD 68,49	R\$ 215,62	SC-CR-TI CHARGES Abr/17 India (LR)	CQ6255-AJUS	India	LR0000
1900595572	24/04/2017	USD 1.552,01	R\$ 4.886,12	SC-CR-TI CHARGES Abr/17 India (PY)	CQ6263-AJUS	India	PY0000
1900595573	24/04/2017	USD 2.326,49	R\$ 7.324,37	SC-CR-TI CHARGES Abr/17 India (PU)	CQ6261-AJUS	India	PU0000
1400121599	26/04/2017	USD 124.907,01	R\$ 394.418,87	IRRF - ARGENTINA - SUPPORT COST ABRIL/2017	OFFSHORE-ARGENTI	Argentina	240000
120394785	16/05/2017	USD 276,90	R\$ 858,69	IRRF CAMBIO REC SPAIN 16.05.17	CAMBIO REC SPAIN	Espanha	320000
1400123050	19/05/2017	USD 951,07	R\$ 3.215,28	IRRF CAMBIO REC SPAIN 19.05.17	CAMBIO REC SPAIN	Espanha	CE0000
1400123237	24/05/2017	USD 137.748,31	R\$ 449.803,33	IRRF - ARGENTINA - SUPPORT COST MAIO/2017	OFFSHORE-ARGENTI	Argentina	240000
1800124825	26/05/2017	USD 67,63	R\$ 220,41	TI CHARGES May India (5Y)	CQ6370-AJUS	India	5Y0000
1900601892	26/05/2017	USD 7,99	R\$ 26,04	Ajuste Support cost - WHT PAN	CQ6407-AJUS	India	PY0000
1900601894	26/05/2017	USD 68,49	R\$ 223,21	SC-CR-TI CHARGES Mai/17 India (LR)	CQ6383-AJUS	India	LR0000

160 No Anexo III (arquivo não paginável), da resposta à dita Intimação, o interessado indicou os seguintes valores de IR Pago no Exterior:

B) indicação das contas contábeis e registros da ECF envolvidos na contabilização do imposto pago no exterior e dos reflexos na determinação do lucro real;

Total indicado na ECF – R\$ 15.907.320,77

WHT		
2016	2017	
8.107.481,98	7.424.737,76	Argentina
13.983,22	7.722,87	Chile
35.268,36	55.438,47	Espanha
73.605,74	111.745,27	Índia
75.140,13	0,00	China
2.196,97	0,00	Tailândia
8.307.676,40	7.599.644,37	

161 Vieram, com a resposta do interessado à DRF, as seguintes planilhas:

Nome	Tamanho	T
Argentina_WHT 2016.xlsx	108 116	
Argentina_WHT 2017.xlsx	80 524	
Chile_WHT 2016.xlsx	372 913	
Chile_WHT 2017.xlsx	665 753	
China_WHT 2016.xlsx	138 434	
Espanha_WHT 2016.xlsx	108 424	
Espanha_WHT 2017.xlsx	25 717	
Thailandia_WHT 2016.xlsx	513 960	
Índia_WHT 2016.xlsx	115 341	
Índia_WHT 2017.xlsx	35 414	

162 Em novo Termo de Intimação (EQUAUD-REND/DEVAT10/SRRF10 nº 1.639, às e-fls.193/194 (do qual o interessado tomou ciência em 14.03.2023, conforme e-fls.195), a DRF registra que (nosso item 21), em sede de retificação, o interessado aumentou o valor do IR Pago no Exterior (e-fls.24):

(...)

163 A DRF registra, ainda, que, na resposta à Intimação anterior, o interessado não juntou os documentos necessários à comprovação do imposto pago no exterior (e-fls.193):

(...)

164 Por isso, no mesmo sobredito Termo de Intimação nº 1.639, de 14 de março de 2023, a DRF solicitou ao interessado as providências abaixo, entre elas a de juntada da prova dos pagamentos/retenções do imposto no exterior, e, ressalte-se, nos termos previstos no art. 25, §§ 5º e 5ª da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014:

(...)

165 Em resposta (e-fls.203/204), o interessado informou que os países Argentina, Chile, China, Índia e Espanha mantêm Acordos com o Brasil para evitar a dupla tributação e evitar a evasão fiscal. Para as solicitações das alíneas “b”, “c” e “d” do Termo de Intimação, o interessado fez remissão a Anexos (“Informação Disponível no Anexo X”) (...)

171 No Anexo II, com o qual o interessado alega que respondeu ao item da “b” da intimação (nosso item 165), o interessado resumiu o valor de retenção em 2016 e em 2017, para os 6 (seis) países estrangeiros a que o IR Pago no Exterior se refere: Argentina, Chile, Espanha, Índia, China e Tailândia (nosso item 115).

172 Colacionou a tela de indicação da conta contábil em que as retenções são contabilizadas (Registro K155), a tela de identificação do valor relacionado a 2016 no e-Lalur parte B (registro M010), a tela de utilização do saldo de 2016 nos cálculos de janeiro, abril, maio, junho e agosto (Registro N620), e as telas apuração do IRPJ Mensal por Estimativa (Registro N620).

173 O Anexo III (arquivo não paginável) – referido à alínea “c” do Termo de Intimação (nosso item 165) - contém planilhas de 2016 e de 2017, dos países a que o IR/Exterior se refere:

Nome	Status
01 - argentina 2016 Argentina_WHT 2016.xlsx	✓
02 - argentina 2017 Argentina_WHT 2017.xlsx	✓
03 - chile 2016 - Chile_WHT 2016.xlsx	✓
04 - chile 2017 - jChile_WHT 2017.xlsx	✓
05 - espanha 2016 - Espanha_WHT 2016.xlsx	✓
06 - espanha 2017 Espanha_WHT 2017.xlsx	✓
07 - tailândia 2016 Thailandia_WHT 2016.xlsx	✓
08 - india - 2016 Índia_WHT 2016.xlsx	✓
09 - india 2017 Índia_WHT 2017.xlsx	✓
China_WHT 2016.xlsx	✓

174 As ditas planilhas têm 3 (três) abas: a) “Year”; b) “Payment details”; e c) “Invoices”.

175 Tomando-se, por exemplo, a planilha “Argentina-2017”, a aba “2017 Year” contém a conversão para Reais do IR Pago no Exterior: R\$ 7.424.737,76:

Nº documento	Data do documento	Data de lançamento	Taxa câmbio efetiva	Montante em moeda interna (ARS)	Taxa câmbio efetiva	Montante avaliado MI2 (USD)	Montante em moeda interna (BRL)
1400121599	26/04/2017	26/04/2017	0,06456	1.934.809,58	3,15770	124.907,01	394.418,87
1400123237	24/05/2017	24/05/2017	0,06209	2.218.574,37	3,26540	137.748,31	449.803,33
120492297	02/06/2017	02/06/2017	0,06252	11.820.933,11	3,23070	739.039,27	2.387.614,17
120499541	21/06/2017	21/06/2017	0,05862	14.702.438,78	3,31450	861.906,86	2.856.790,29
100311045	03/07/2017	03/07/2017	0,05862	683.401,58	3,31450	40.063,32	132.789,87
100316455	15/09/2017	15/09/2017	0,05862	72.796,37	3,31450	4.267,57	14.144,86
120920850	25/10/2017	25/10/2017	1,25442	1.748,49	3,24010	2.193,34	7.106,64
100321238	25/10/2017	25/10/2017	1,25442	36.624,03	0,12250	45.941,88	5.627,99
121055225	20/12/2017	20/12/2017	0,05637	6.227.554,73	3,35125	351.045,94	1.176.441,74
						2.307.113,50	7.424.737,76

176 Na segunda Aba da planilha (“Payment details”), da qual abaixo se reproduzem algumas das 450 (quatrocentas e cinquenta) linhas, vê-se que as informações na coluna “Data de lançamento” dos anos-calendário de 2010 a 2017:

Atribuição	Referência	Tipo de documento	Nº documento	Data de lançamento	Loc.negócios	Taxa câmbio efetiva	Montante avaliado M2	Moeda do documento	Montante em moeda interna	Moeda interna	Texto
OFFSHORE-ARGENTI	OFFSHORE-ARGENTI	AB	120482297	02/06/2017		2,19428	-66.683,62	BRL	-143.635,14	USD	Documento contábil ARGENTINA OFFSHORE-ARGENTI
OFFSHORE-ARGENTI	OFFSHORE-ARGENTI	AB	120482297	02/06/2017	0004	3,26807	2.248.184,18	BRL	7.347.213,63	USD	Documento contábil ARGENTINA OFFSHORE-ARGENTI
OFFSHORE-ARGENTI	OFFSHORE-ARGENTI	AB	120482297	02/06/2017	0012	3,36482	-14.066,04	BRL	-47.325,69	USD	Documento contábil ARGENTINA OFFSHORE-ARGENTI

177 Por fim, a última do conjunto de 3 (três) planilhas (aba intitulada "Invoices") - das quais se reproduzem as três primeiras e a última das 420 (quatrocentas e vinte) linhas - também contém dados de 2010 a 2017:

INVOICE	CURRENCY	AMOUNT WHT	DATA	COUNTRY	CERTIFICADO WHT
CQ5923	USD	132.176,73	20/01/2017	Argentina	
CQ6014	USD	132.176,73	20/02/2017	Argentina	1281
CQ6194	USD	132.176,73	20/03/2017	Argentina	
CQ6413	USD	1.534,05	25/05/2017	Argentina	
		7.324.169,91			
		2.307.113,52	check		

178 No que se refere à alegação do interessado de que teria apresentado documentos comprobatórios às e-fls.220/354 (alínea "b" de nosso item 170), todos estão em idioma estrangeiro (apesar do já referido em nossos itens 165/169), como bem se vê no documento às e-fls.220:



(...)

202 Ressaltado isso, tem-se que, com a Manifestação de Inconformidade, apresentada em 28.08.2023, às e-fls.535/577, vieram apenas contrato social, procuração e documentos da junta comercial (e-fls.558/631).

203 Os documentos juntados perante a DRF não comprovaram a retenção alegada.

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

205 De fato, mesmo após o encerramento do prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação da Manifestação de Inconformidade (nosso item 189), o interessado apresentou petições - em 08.09.2023 (e-fls.633/636), em 25.10.2023 (e-fls.842/43) e em 30.01.2024 (e-fls.962/965) – às quais juntou documentação.

206 A documentação relativa ao ano-calendário de 2017 – porque a glosa da totalidade do IR/Exterior 2016 já foi aqui mantida (nossos itens 142/143) – será aqui examinada.

207 Vejamos cada um dos países.

V – b-2-1) Espanha - IR Pago no Exterior: R\$ 55.438,47

208 Impõe-se de plano ressaltar que o IR Pago no Exterior a ser compensado requer, primeiramente, que a receita de prestação de serviços tenha sido oferecida à tributação.

209 Para cálculo do IR/exterior passível de compensação, exige-se, ainda, a observação dos seguintes limites e/ou parâmetros: a) deve ser proporcional ao IR devido no Brasil; b) não pode ser maior que o imposto pago no exterior; c) não pode ser maior que a diferença entre os valores calculados sobre o lucro real com as receitas no exterior e valores calculados sem tais receitas.

210 Tanto é que o limite é o IR devido no Brasil, que a legislação aplicável admite uma única forma de utilização do IR Pago no Exterior incidente sobre prestação de serviços: reduzir o IRPJ e a CSLL devidos no encerramento do período, porém, na proporção dos lucros reconhecidos no exterior e, sobretudo, observados os limites e os requisitos já apontados.

211 O interessado não demonstra, analiticamente, que as citadas condições foram atendidas, ressalte-se.

212 Posto isso, tem-se que, segundo o interessado, do IR/Exterior relativo ao ano-calendário de 2017, R\$ 55.438,47 se referem à Espanha:

Total indicado na ECF – R\$ 15.907.320,77		
WHT		
2016	2017	
8.107.481,98	7.424.737,76	Argentina
13.983,22	7.722,87	Chile
35.268,36	55.438,47	Espanha
73.605,74	111.745,27	Índia
75.140,13	0,00	China
2.196,97	0,00	Thailândia
8.307.676,40	7.599.644,37	

213 Em petição de 08.09.2023, o interessado afirmou que estava juntando aos autos documentação complementar comprobatória das retenções do imposto no exterior (e-fls.636/637):

No que se refere à glosa realizada decorrente do imposto de renda pago/retido no exterior, em homenagem ao princípio da verdade material, a Contribuinte, ora Requerente, junta aos autos documentação complementar (apostilamentos, certificados de retenção do imposto com tradução

juramentada e legislações dos países de origem traduzidas), os quais, juntamente com os esclarecimentos e documentos já apresentados, tanto em sede de Fiscalização, como por ocasião da Manifestação de Inconformidade, comprovam a retenção do imposto no exterior e, conseqüentemente, a legitimidade das deduções realizadas a este título no ano-calendário de 2017.

214 Dos documentos juntados, os documentos às e-fls.639/676 se referem à “Informação da Apresentação da Declaração”, tendo como “Apresentador” John Deere Iberica S A (estão traduzidos por tradutor público juramentado).

215 Dos sobreditos documentos, parte se refere ao ano-calendário de 2016, e, já visto, não serão, aqui, considerados.

216 Na “Informação da Apresentação da Declaração”, às e-fls.645, que se toma por exemplo, lê-se que o “Resultado a Ingressar” (efetuado a favor do Tesouro Público) foi de “59.831,90”:

Liquidação (I)		Rendas submetidas a retenção/ingresso em conta:		Rendas não submetidas a retenção/ingresso em conta:	
		01	29	04	05
	Nº de rendas	02	551.412,97		
	Base de retenções e Ingressos em conta/Montante das rendas	03	59.831,90		
	Retenções e ingressos em conta	A deduzir (apenas em caso de declaração complementar):			
	Resultados a Ingressar de declarações anteriores pelo mesmo conceito, exercício e período	06			
	Resultado a Ingressar (03 06)	07	59.831,90		
Ingresso (II)	Ingresso efetuado a favor do Tesouro público: Conta restrita de colaboração na arrecadação de AEAT de autoliquidações especiais.				
	Montante do ingresso (caixa 07)	59.831,90			
	Forma de pagamento:	Domiciliação			
		Nº de conta IBAN			
		ES96 0151 0001 6100 2200 7802			

217 Nas demais “Informação da Apresentação da Declaração”, veem-se, nos mesmos moldes da acima, “Resultados a Ingressar” de 68.138,46 (e-fls.647), de 54.629,06 (e-fls.648), de 43.729,60 (e-fls.652), de 66.983,81 (e-fls.655), de 72.288,67 (e-fls.657), de 57.964,11 (e-fls.658), de 43.950,48 (e-fls.660), de 52.580,05 (e-fls.667), de 59.095,80 (e-fls.670), de 73.395,06 (e-fls.672) e 57.878,64 (e-fls.676).

218 Ressalte-se que, no conjunto de Planilhas do Arquivo não Paginável, juntado em 03.04.2023, em sede de DRF, na Planilha da Espanha-2017, a soma das retenções é R\$ 55.438,47 (e-fls.216), mesmo valor que compõe o total de IR Pago no Exterior informado pelo interessado:

Nº documento	Data do documento	Data de lançamento	Taxa câmbio efetiva	Montante em moeda interna (EUR)	Taxa câmbio efetiva	Montante avaliado MI2 (USD)	Montante em moeda interna (BRL)	Texto
1400117960	17/01/2017	17/01/2017	1,05159	517,80	3,22341	544,52	1.755,21	IRRF SPAIN IT CHARGES 01/2017
1400118092	19/01/2017	19/01/2017	1,05350	1.902,15	3,22110	2.003,92	6.454,83	IRRF SPAIN IT CHARGES 01/2017
1400118801	13/02/2017	13/02/2017	1,06749	255,96	3,11550	273,24	851,28	IR CAMBIO REC SPAIN IBERICA 13.02.17
1400118802	16/02/2017	16/02/2017	1,03620	951,07	3,07789	985,50	3.033,26	IR CAMBIO REC SPAIN IBERICA 16.02.17
1400119887	14/03/2017	14/03/2017	1,05920	259,20	3,15411	274,54	865,93	IRRF CAMBIO REC SPAIN 14.03.2017
1400120251	17/03/2017	17/03/2017	1,04170	951,07	3,10800	990,73	3.079,19	IRRF - ESPANHA - MARÇO/2016 (IT CHARGES February)
1400121233	11/04/2017	11/04/2017	1,06608	259,26	3,14089	276,39	868,11	IRRF CAMBIO REC SPAIN 11.04.17
1400121283	18/04/2017	18/04/2017	1,03840	951,07	3,10360	987,60	3.065,12	IRRF CAMBIO REC SPAIN 18.04.17
120394785	16/05/2017	16/05/2017	1,09311	253,31	3,10108	276,90	858,69	IRRF CAMBIO REC SPAIN 16.05.17
1400123050	19/05/2017	19/05/2017	1,00000	951,07	3,38070	951,07	3.215,28	IRRF CAMBIO REC SPAIN 19.05.17
1400127008	24/07/2017	24/07/2017	1,15113	246,39	3,12559	283,63	886,51	IRRF CAMBIO REC SPAIN 24.07.17
1400127012	27/07/2017	27/07/2017	1,14210	951,07	3,16570	1.086,22	3.438,65	IRRF CAMBIO REC SPAIN 27.07.17

219 Ressalte-se que, na última coluna da planilha, consta data de compensação de 14.09.2020:

Nº documento	Data do documento	Data de lançamento	Montante avaliado MI2 (USD)	Montante em moeda interna (BRL)	Doc.compensação	Data de compensação
1400117960	17/01/2017	17/01/2017	544,52	1.755,21	120627694	14/09/2020
1400118092	19/01/2017	19/01/2017	2.003,92	6.454,83	120627694	14/09/2020
1400118801	13/02/2017	13/02/2017	273,24	851,28	120627694	14/09/2020
1400118802	16/02/2017	16/02/2017	985,50	3.033,26	120627694	14/09/2020
1400119887	14/03/2017	14/03/2017	274,54	865,93	120627694	14/09/2020
1400120251	17/03/2017	17/03/2017	990,73	3.079,19	120627694	14/09/2020
1400121233	11/04/2017	11/04/2017	276,39	868,11	120627694	14/09/2020
1400121283	18/04/2017	18/04/2017	987,60	3.065,12	120627694	14/09/2020

220 O interessado junta a Convenção assinada pelo Brasil com a Espanha para evitar dupla tributação (em espanhol e em português), às e-fls. 750/774. Junta, ainda, às e-fls.836/841, documentos em espanhol, todos relativos a John Deere Iberica S. A.

221 Em petição de 25.10.2023, às e-fls.844/845, o interessado traz os documentos originais, de e-fls.900/960.

222 Além de o interessado não ter demonstrado o atendimento das condições essenciais ao direito à compensação do IR/Exterior (nossos itens 208/211), tem-se que os elementos de prova juntados não foram articulados em demonstrativo analítico, e não permitem conferir certeza e liquidez ao crédito pretendido, razão por que a glosa deve ser mantida.

(...) (destaques meus)

Veja-se que se trata de um grande volume de operações que compõem a base de serviços prestados, os quais originaram as retenções de IR no exterior e, mesmo com a juntada complementar feita em primeira instância, a Recorrente se ateve em comprovar a realização das retenções e sua contabilização, uma a uma, mas não faz a demonstração faltante, que é identificar a efetiva tributação de todas as receitas correspondentes nos respectivos períodos de apuração e a obediência ao limite legal para a compensação do IR pago no exterior.

No recurso voluntário, ela chega a afirmar que “Ora, se todas as receitas decorrentes das prestações de serviços realizadas no exterior nos anos de 2016 e 2017 compuseram o lucro de partida e não foram excluídas na apuração do lucro real, resta evidente que foram devidamente levadas à tributação pela ora Recorrente, na forma como determina a legislação.”. Contudo, essa identificação da composição do lucro de partida pelas respectivas receitas não foi feita.

Já na petição complementar apresentada em segunda instância, a Recorrente amplia o espectro de demonstração:

01. No que se refere à glosa realizada decorrente do imposto de renda pago/retido no exterior, em razão do significativo volume e complexidade da documentação exigida e em homenagem ao princípio da verdade material, a Contribuinte, ora Requerente, junta aos autos documentação complementar, os quais juntamente com os esclarecimentos e documentos já apresentados comprovam a retenção do imposto no exterior e sua contabilização e, conseqüentemente, a legitimidade das deduções realizadas a este título no ano-calendário de 2017.

02. Os documentos juntados na presente oportunidade **demonstram, mais uma vez, acerca das invoices que compuseram o montante que originou a retenção do imposto no exterior, de forma organizada e clara**, facilitando, assim, a análise pelos conselheiros competentes. Além disso, apresenta a **comprovação da contabilização das invoices de maneira amostral, tendo em vista o vasto volume de informações e lançamentos contábeis**.

03. Para isso a ora Recorrente junta duas planilhas, denominadas “IR Exterior - Demonstracao” e “IR Exterior - Contabilizacao Amostral”|. Através da primeira planilha é possível ver as seguintes informações:

- a. Aba “Resumo”: Resumo do montante do IR Pago no Exterior;
- b. Aba “Documentação de Retenção”: mapeamento dos documentos de retenção no exterior anteriormente juntados neste processo por meio das traduções juramentadas - sendo indicado, inclusive, a página do processo em que se encontra (“coluna H”);
- c. Abas "Argentina 16e 17", "Tailândia 16", "Índia 16e 17", "Espanha 16 e 17", "Chile 16 e 17": Composição das receitas que originaram o imposto pago no exterior (transitaram no resultado da empresa) - com o valor em real e em montante estrangeiro, assim como o câmbio utilizado -; os valores retidos no exterior que originaram os valores indicados na aba “Resumo”. Ademais, é indicado por meio da coluna "V" a página do processo em que consta o documento de retenção no exterior juramentado.
- d. Abas "Argentina Invoices 16 e 17", "Tailândia Invoices 16", "Índia 16e 17", "Espanha Invoices 16 e 17", "Chile Invoices 16 e 17": Relação das invoices que compuseram originaram a retenção do imposto no exterior, sendo possível visualizar que a soma das invoices perfazem o montante indicado nas abas “Argentin1a6 e 17”, “Tailândia 16”, “Índi1a6 e 17”, “Espanh1a6 e 17”, “Chil1e6 e 17”.

Ademais, por meio da Aba "Argentina Invoice16s e 17" é indicado as invoices em que fora demonstrada a forma de contabilização da empresa, de maneira amostral, por meio da planilha “IR Exterior - Contabilizacao Amostral”.

- e. Aba “Check Argentina”: De forma a facilitar o entendimento, de maneira amostral, a aba demonstra a conferência e compatibilidade entre as receitas e retenções apresentadas nas abas anteriores, no qual é possível verificar que as receitas e retenções estão de acordo.

04. Como se vê, através da planilha “IR Exterior - Demonstracao” é facilitada a visualização e conferência de que foram juntadas todas as documentações que comprovam a retenção no exterior, por meio das traduções juramentadas.

05. Abaixo colaciona-se telas extraídas da citada planilha para fins de oportunizar o entendimento facilitado:

- a. Aba “Resumo”: Exemplo - IR Pago na Argentina

2016	2017	País - IR Pago
8.107.481,98	7.424.737,76	Argentina

- b. Aba “Documentação de Retenção”: Exemplo - Documentação Argentina

Montante Retido - Moeda Estrangeira	Origem (país)	Pág Processo
2.218.574,37	Argentina	1020
7.478.581,13	Argentina	1024
1.088.724,39	Argentina	1028
357.638,18	Argentina	1031
11.786.225,04	Argentina	1035
5.869.916,55	Argentina	1038
1.934.809,58	Argentina	1072
14.696.655,71	Argentina	1075-1076
20.030.107,18	Argentina	1079-1080
38.372,52	Argentina	1083
3.672.411,68	Argentina	1086
3.253.627,59	Argentina	1090
72.425.643,92		TOTAL

c. Aba "Argentin16a e 17": Exemplo - IR Exterior Argentina

Nº documento	Montante em moeda interna (ARS)	Taxa câmbio efetiva	Montante avaliado MIZ (USD)	Montante em moeda interna (BRL)	Documento de Retenção no Exterior - Traduzido e Juramentado (Pág. Do Processo)
120321469	14.696.655,71	3,48390	1.064.975,05	3.710.266,58	Pág. 1.075-1.076
1400108892	20.030.107,18	3,28200	1.339.797,50	4.397.215,40	Pág. 1.079-1.080
TOTAL	34.726.762,89	-	2.404.772,55	8.107.481,98	-
1400121599	1.934.809,58	3,15770	124.907,01	394.418,87	Pág. 1.072
1400123237	2.218.574,37	3,26540	137.748,31	449.803,33	Pág. 1.020
120492297	11.820.933,11	3,23070	739.039,27	2.387.614,17	Pág. 1.024, 1.028, 1.035, 1.083, 1.086 e 1.090
120499541	14.702.438,78	3,31450	861.906,86	2.856.790,29	Pág. 1.024, 1.028, 1.035, 1.083, 1.086 e 1.090
100311045	683.401,58	3,31450	40.063,32	132.789,87	Pág. 1.024, 1.028, 1.035, 1.083, 1.086 e 1.090
100316455	72.796,37	3,31450	4.267,57	14.144,86	Pág. 1.024, 1.028, 1.035, 1.083, 1.086 e 1.090
120920850	1.748,49	3,24010	2.193,34	7.106,64	Pág. 1.024, 1.028, 1.035, 1.083, 1.086 e 1.090
100321238	36.624,03	0,12250	45.941,88	5.627,99	Pág. 1.024, 1.028, 1.035, 1.083, 1.086 e 1.090
121055225	6.227.554,73	3,35125	351.045,94	1.176.441,74	Pág. 1.038 e 1.031
TOTAL	37.698.881,03	-	2.307.113,50	7.424.737,76	-
TOTAL	72.425.643,92	-	-	-	-

06. Ademais, a planilha "IR Exterior - Contabilizacao Amostra |" traz a **demonstração da contabilização praticada pela empresa**. Insta frisar que, considerando a **alta quantidade de retenções nos anos de 2016 e 2017, todos com natureza idêntica ou extremamente similar, para fins de clareza e objetividade, foram selecionadas as invoices da Argentina de nº CQ4873, CQ5923, CQ6014 e CQ6194 para demonstração amostral, conforme indicado na aba "Resumo":**

(...)

08. Os lançamentos das invoices acima indicadas estão detalhados na planilha "IR |" Exterior - Contabilizacao Amostrál", ocasião em que se constata a

movimentação dos valores no Resultado de maneira integral, por meio das contas contábeis de nº 2993001105, 4049902100, 4125031 e 4125032.

09. Para que a compreensão seja facilitada, colaciona-se exemplo de contabilização da invoice CQ4873. Ademais, frisa-se, novamente, que todos os demais casos seguem o mesmo racional de contabilização:

Contas Contábeis	Lançamentos		
TOTAL		559.878,97 (21=D)	21 = Débito
9999952400		559.878,97	
TOTAL	-	559.878,97 (50=C)	50 = Crédito
2993001105	-	20.708,51	Resultado
4049902100	-	414.169,73	Resultado
9122000000	-	125.000,73	

Vê-se que, pela primeira vez no processo, a Recorrente aproxima sua demonstração daquilo que falta, que é identificar a contabilização das receitas, de modo a permitir localizar sua tributação nos respectivos períodos de apuração. Contudo, a própria Recorrente o faz por amostragem, não sendo possível aferir o total das receitas que originaram as retenções, tampouco o cálculo do limite de compensação.

Muito embora seja dever da Contribuinte realizar a demonstração cabal da certeza e liquidez do crédito pleiteado, entendo que o contexto dos autos justifica a realização de diligência, como última tentativa de se identificar a comprovação faltante e essencial para que se avance na análise do crédito, dada a verossimilhança das alegações e das demonstrações feitas até aqui.

3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para converter o julgamento em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, para que a unidade de origem intime a Contribuinte a apresentar demonstração completa e organizada das seguintes verificações, além de outras que a autoridade responsável entenda necessárias:

- o total dos rendimentos do exterior que deram origem às retenções de IR no exterior, relacionando cada *invoice*, sua respectiva contabilização e oferecimento à tributação (composição do lucro líquido) no respectivo período de apuração;
- o IRPJ calculado com a inclusão dos rendimentos no exterior;
- o IRPJ calculado sem tais rendimentos;
- a diferença positiva entre esses dois valores;

- a correspondência entre essa diferença e o IR pago no exterior pretendido para compensação.

Apresentados os documentos e as demonstrações claras, analíticas e completas, deve a unidade responsável elaborar relatório circunstanciado que verifique as informações fornecidas e conclua se os itens acima foram atendidos, quantificando o valor do crédito a ser reconhecido de acordo com esse parâmetro. Para tanto, a autoridade deve diferenciar as retenções relativas ao ano de 2016, daquelas sofridas em 2017, de modo a permitir a realização do julgamento separado pelo tema jurídico de fundo, qual seja, a possibilidade de utilizar IR pago no exterior em anos anteriores para compensar estimativa mensal.

Finda a diligência, voltem os autos para novo julgamento de mérito, à luz dos elementos probatórios produzidos.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha