



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 10830.720411/2008-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1301-003.945 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de junho de 2019  
**Recorrente** AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A. (INCORPORADORA DA FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.CNPJ N° 73.626.293/000190)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTO DE OFÍCIO E REDUÇÃO DE SALDO NEGATIVO. IDENTIDADE DE MATÉRIAS. DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIAS.

Se a autoridade administrativa, por meio de procedimento de lançamento de ofício, constitui crédito tributário com base na mesma irregularidade que serviu de suporte para a redução do saldo negativo efetuado em outro procedimento administrativo (compensação indevida de prejuízo fiscal), a duplicidade de exigência resta caracterizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito pleiteado, com exceção do valor de R\$ 3.809.983,58, que restou incomprovado, e homologar os débitos até o limite do crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

**AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A. (INCORPORADORA DA FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.CNPJ Nº 73.626.293/0001-90)**, já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP) DRJ/CPS (fls. 791/812), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, mantendo-se a não-homologação das DCOMPs em análise.

### Do Despacho Decisório

Segundo o Relatório do acórdão recorrido, as razões do despacho decisório foram:

Trata o presente processo de análise das Declarações de Compensação Eletrônicas DCOMP, transmitidas , entre 31/08/2006 e 05/01/2010, pela empresa FRATELLI VITA BEBIDAS S.A, incorporada pela AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A. em 01/02/2011.

As referidas DCOMP utilizam crédito oriundo de **saldo negativo de IRPJ exercício de 2006, período de 01/01/2005 a 30/11/2005**, no valor de **R\$ 74.148.067,08**, apurado pela incorporada Indústria de Bebidas Antártica do Sudeste S/A (CNPJ nº 55.962.385/000160). O evento de incorporação ocorreu em 30/11/2005.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas/SP, em Despacho Decisório cientificado à contribuinte em 30/08/2011, **HOMOLOGOU PARCIALMENTE AS COMPENSAÇÕES** por ter reconhecido **PARTE** do **SALDO NEGATIVO**, sob a seguinte fundamentação:

Trata o presente processo das Declarações de Compensação, discriminadas na tabela abaixo, declaradas pela FRATELLI VITA BEBIDAS S.A, as quais utilizam em suas compensações crédito de saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 74.148.067,08, período de apuração de 01/01/2005 a 30/11/2005.

O crédito se refere à empresa **INDUSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDESTE S.A.**, CNPJ: 55.962.385/000160, incorporada pela FRATELLI VITA BEBIDAS S.A em 30/11/2005 (fls. 63355, 580609, 623625, ).

A empresa FRATELLI VITA BEBIDAS S.A foi incorporada pela AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A.em 01/02/2011, estando a incorporadora localizada no município de Jaguariúna (fls. 625628).

Parte das Declarações de Compensação, constantes da tabela, são objeto dos processos 10320.003071/200607 e 10830.720412/200814, os quais foram juntados ao presente processo, conforme fls. 403, 629630.

Vale dizer que o interessado apresentou primeiramente a per/dcomp n.º 28308.20285.220806.1.3.027090 com detalhamento do crédito, e, após algumas retificadoras (n.º 31056.91948.290906.1.7.025305, n.º 32904.92571.230709.1.7.023449), por fim, transmitiu a retificadora n.º 39353.73809.040110.1.7.020523.

As retificações foram as seguintes:

a. Alteração do exercício do crédito de 2006 para 2005. Apesar de ter indicado corretamente na per/dcomp retificada a data inicial e final do período: 01/01/2005 a 30/11/2005. Isto devido à situação especial de incorporação;

b. Alteração do Valor do Saldo Negativo de R\$ 74.138.620,07 para R\$ 74.148.067,08.

(...)

A Declaração de Compensação encontra-se amparada pela Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, e Lei n.º 10.637, de 30/12/2002, respectivamente, assim como pela Instrução Normativa SRF n.º 900, de 30/12/2008, que disciplina, entre outras, a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB.

Primeiramente é importante mencionar que, antes de ser incorporada, a empresa FRATELLI VITA BEBIDAS S.A também apresentou dcomps que utilizavam crédito de saldo negativo de CSLL, nos mesmos moldes das dcomps analisadas neste processo, ou seja, referente a crédito da incorporada INDUSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDESTE S.A para o mesmo período de 01/01/2005 a 30/11/2005 no valor de R\$ 20.970.908,02.

Estas dcomps foram analisadas no processo 10830904285/2008-04, sendo emitido Despacho Decisório, n.º de rastreamento 783785201, o qual não reconheceu o direito creditório, e, conseqüentemente, não homologou as dcomps vinculadas a este suposto crédito de CSLL (fl. 631).

Com isso, a FRATELLI VITA BEBIDAS S.A, que era a interessada à época dos fatos, apresentou manifestação de inconformidade (fl. 475/476). Em análise a manifestação de inconformidade, a 5ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas proferiu a Resolução n.º 2.738 convertendo o julgamento em diligência a fim de que a DERAT/RJ, em suma, confirmasse: a composição do saldo negativo; se este integrava o patrimônio vertido no

momento da referida incorporação; bem como se haveria algum reparo a ser feito em sua apuração original pela incorporada (fls. 477483).

Em atendimento a esta resolução, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal, MPF D n.º 07.1.9.00201002030 (fls. 484 a 510), que constatou inúmeras infrações tributárias, dentre elas, duas que devem ser destacadas pois são fundamentais para análise do suposto crédito tratado neste processo:

A) EVENTO SOCIETÁRIO INCORPORAÇÃO "ÀS AVESSAS":

Conforme descrito pela autoridade tributária, a incorporação como instituto de direito privado, deve ter finalidade distinta como, a exemplo, a otimização das estruturas empresariais com vistas a diminuição de custos e a maior competitividade do novo complexo de bens e direitos no desenvolvimento de suas atividades mercantis.

Formalmente, foi esta a finalidade declarada da referida incorporação, conforme consta no protocolo de justificação. No entanto, concluiu a autoridade tributária que, de fato, o intuito primordial da incorporação realizada era uma manobra empresarial para se eximir ou reduzir o pagamento de tributos.

Apesar de fazer parte dos autos, transcrevo abaixo trechos do Relatório de Diligência Fiscal sobre a infração em tela:

“Primeiramente, conforme já relatado, observamos a relevante diferença entre o patrimônio líquido das envolvidas na operação, onde a incorporada se mostra muito maior que a incorporadora, nos seguintes termos:

PL de Fratelli Vita a Valor de Mercado na Data Base R\$ 27.519.330,86 Incorporadora

PL de IBA Sudeste a Valor de Mercado na Data Base R\$ 378.659.008,56 Incorporada

Releva registrar que, em maio de 2005, mesmo ano da incorporação em tela, a Companhia Brasileira de Bebidas foi incorporada à Companhia de Bebidas das Américas (AmBev), aumentando com isso a confusão nas participações acionárias das envolvidas na operação ora em comento.

Somente à guisa de ilustração, insta-nos trazer a lume trecho do relatório da encaminhado às autoridades americanas de regulação de mercado, a CVM dos Estados Unidos, que, em análise prismada em todo o grupo AmBev, asseverou que "Em 31 de março de 2001, a Brahma foi incorporada à Antarctica, e a Antarctica alterou sua razão social para

Companhia Brasileira de Bebidas. Essa transação não teve efeito sobre as demonstrações financeiras consolidadas da AmBev, pois todas essas pessoas jurídicas eram integralmente controladas pela AmBev. A transação, entretanto, permitiu à AmBev otimizar a utilização futura de compensação de prejuízos fiscais.”

Tal constatação, ainda que em mero juízo de delibação, indica-nos o ânimo do grupo empresarial, que, alhures de qualquer mudança fática da estrutura de suas coligadas e controladas, visa em seu escopo, de modo incisivo, a economia tributária, mesmo que em substância os negócios jurídicos não venham a produzir os efeitos pretendidos pela norma, em sua aplicação mais próxima do tipo ideal para seus fins sociais.

(...)

Com base no acervo ora coligido, não se vislumbra que o evento de incorporação que deu espeque ao suposto saldo negativo alegado para extinguir débitos confessados, mediante encontro de contas amparado por Perdcomp, tenha objetivado de fato a incorporação de uma empresa maior e mais relevante, tanto no aspecto comercial e industrial, quanto no aspecto financeiro, por uma outra de porte econômico menor, e pertencente ao mesmo complexo grupo empresarial.(Grifos nossos).

(...)

No caso vertente, diante do acervo probatório devidamente comprovado nos autos desta diligência, chega-se a cognição de que o objetivo central das operações era a execução de um plano estratégico aliado à neutralização das cláusulas indesejáveis, a incorporação máxime à economia tributária. (Grifos nossos)

Vale dizer, a forma é importante, não se deve ignorá-la pura e simplesmente, mas não é admissível fazer com a forma mágicas e tentar transformá-la em um único referencial da aplicação do Direito. A forma, portanto, precisa ter um sentido prático e um estreito liame com o conteúdo finalístico a ser pretendido.

#### B) IV. UTILIZAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL DA INCORPORADA ACIMA DO PREVISTO NO DECRETO-LEI N 2.341/97, REGULAMENTADO PELO ART.514, RIR/99

Transcrevo parte da descrição da autoridade tributária referente a presente infração:

Da análise das demonstrações da incorporada, deflui-se que os prejuízos fiscais da incorporada IBA S.A., com base somente nas informações dos sistemas informatizados RFB, assim como na DIPJ do ano-calendário 2005, haja vista a omissão da interessada em trazer aos autos o livro de apuração do lucro real(Lalur), foram levados ao resultado do IRPJ a

pagar, assim como a base negativa de CSLL no que tange àquela contribuição, in totum, ao revés do que prevê o art.33, do Decreto-Lei n 2.341/97, in verbis:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Vale dizer, embora a lei civil e comercial prescreva que a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações (art. 1116 do CC/02 e artigo 227 da Lei n° 6.404/1976), a restrição prevista pelo diploma acima estabelece exceção à regra do direito civil, excluindo da sucessão o direito de compensação de prejuízos fiscais. Por se tratar se norma específica, a previsão contida na /ex tributária sobrepõe-se, na espécie, às regras do direito privado, o que inquina a utilização do benefício fiscal por parte da incorporadora. Ou seja, ainda que a incorporação se moldasse no tipo ideal, o que resta afastado, não haveria falar em gozo do prejuízo fiscal em tela.

Esta infração foi detectada pois a autoridade fiscal aferiu que a INDUSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDESTE S.A (IBA S.A.) não observou a trava de 30% para compensação de seus prejuízos acumulados, pois, compensou prejuízos acumulados em montante de aproximadamente 88,4% do lucro líquido ajustado, conforme informado na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ.

Diante destas infrações, a autoridade tributária lavrou Auto de Infração reconstituindo a base de cálculo de IRPJ e CSLL do período de 01/01/2005 a 30/11/2005 (fls. 511/542).

Como fundamento de sua lavratura, alegou que a redução do lucro líquido ajustado, em no máximo 30% por compensação com prejuízo fiscal acumulado, é benefício fiscal concedido por lei. Ressaltou que não há nenhum amparo legal que estabeleça exceção quanto a trava de 30% para empresas que encerrem suas atividades em decorrência de reorganização societária, como no caso de incorporação (fls. 517/520).

Com isso, a autoridade tributária retificou de ofício a base de cálculo do IRPJ, conforme segue (fl. 526):

<b>IRPJ</b>		
	<b>Apurado pela Empresa</b>	<b>Conforme Legislação</b>
<b>Lucro Real antes das compensações</b>	R\$ 365.438.065,58	R\$ 365.438.065,58
<b>Compensação de Prejuízos Fiscais</b>	R\$ 322.937.766,45	R\$ 109.631.419,67
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 42.480.299,13</b>	<b>R\$ 255.806.645,91</b>

Portanto, a fim de apurar o suposto crédito de saldo negativo de IRPJ em questão, necessário se faz calcular o Imposto de Renda devido no período, considerando a base de cálculo retificada de ofício.

Lucro Real:	R\$ 255.806.645,91
<b>Imposto sobre o Lucro Real</b>	
A alíquota de 15%:	R\$ 38.370.996,89
Adicional:	R\$ 25.558.664,59
<b>TOTAL do IR devido</b>	<b>R\$ 63.929.661,48</b>

Tendo em vista o Imposto de Renda devido apurado de ofício, resta a análise das deduções informadas na Ficha 12 A (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real), mais especificamente (fl. 446):

- 1) R\$ 3.809.983,58 – linha 10 (Isenção e Redução do Imposto);
- 2) R\$ 21.403.022,32 – linha 13 (Imposto de Renda Retido na Fonte)
- 3) R\$ 59.501.634,24 – linha 17 (Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa)

Quanto ao item 1, foi constatado no item III.2 do relatório de diligência fiscal, que a INDUSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDESTE S.A mantinha filial (estabelecimento industrial), no estado do Maranhão, e que em função disso, gozava de benefícios fiscais, conforme trechos transcritos do relatório de diligência fiscal, a seguir (fls. 498500):

“No curso da presente diligência, constatamos que a incorporada mantinha filial (estabelecimento industrial), no estado do Maranhão, e que em função disso, gozava dos benefícios instituídos hodiernamente pela Medida Provisória n.º 2.146/2001, diploma que criou a autarquia federal denominada Adene, em substituição à extinta Sudene, qual seja, a redução do lucro na exploração, somente para as atividades desenvolvidas pelo estabelecimento localizado na área incentivada.

(...)

No caso em exame, considerando que o benefício calculado sobre o lucro da exploração está contido em um contexto de política econômica e social que visa ao desenvolvimento regional ou setorial, mediante o incremento de atividades específicas, faz-se mister aferir, antes mesmo de se falar em qualquer direito creditório advindo da apuração fiscal do período (lucro real anual), como é o caso do saldo negativo do ano-calendário 2005 a apuração do lucro na exploração somente da atividade desenvolvida pela filial incentivada, não se imiscuindo tal beneplácito com as demonstrações da pessoa jurídica como um todo. (grifos nossos).

Considerando ainda que a interessada não apresentou os livros contábeis em papel e que nos arquivos magnéticos não há menção a qualquer rubrica específica sobre as operações empreendidas pela filial e,

que, alternativamente, não foram apresentados os livros fiscais, especialmente o livro registro de apuração do ICMS (ou as declarações de informações econômico-fiscais), não há como se atestar de maneira categórica se houve uma correta apuração do cálculo do lucro da exploração intrínseco somente àquele estabelecimento, e se o mesmo se destacou da apuração de todos os estabelecimentos da interessada, o que, por desdobramento causa incerteza sobre o saldo negativo do período.”(grifos nossos)

Percebe-se que o interessado não apresentou documentos capazes de comprovar a dedução de R\$ 3.809.983,58 referente a isenção e redução do imposto indicado na linha 10 / Ficha 12 A da DIPJ/2005.

Ainda neste item, vale observar o que o programa DIPJ/2005 determina em suas instruções de preenchimento sobre esta linha 10 da Ficha 12 A:

Linha 12A/10 ( )

Isenção e Redução do Imposto

Esta linha só pode ser utilizada pelas empresas legalmente amparadas por isenção ou redução do imposto, a título de incentivo fiscal. O valor a ser indicado nesta linha corresponde ao informado na Linha 10/31, observando-se que este não pode ser superior à soma algébrica das Linhas [(12A/01 + 12A/02 + 12A/03) – (12A/04 + 12A/05 + 12A/06 + 12A/07 + 12A/08 + 12A/09)].(grifos nossos)

Ao analisar a Ficha 10 (Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real – PJ em Geral), verificou-se que não constava nenhuma informação na linha 31, e, em nenhuma outra linha, ou seja, a ficha não estava preenchida (fl. 441).

Logo, por todo acima exposto, não se confirma a dedução de R\$ 3.809.983,58.

Quanto aos itens 2 e 3, ambos devem ser analisados juntos como se demonstrará.

O interessado apresentou na Ficha 11 (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa) as seguintes estimativas (fls. 442/445):

◆ Janeiro – R\$ 231.492,11

◆ Fevereiro – R\$ 366.912,10

Em consulta aos sistemas da Receita Federal, foi possível confirmar que a estimativa de janeiro foi quitada em parte, isto é, R\$ 178.693,27 através de pagamento via DARF, e o restante indicado como compensado na Dcomp

21852.94128.191108.1.7.024317, vinculada a Dcomp 15271.64770.191108.1.7.026029 (fls. 632/637).

Já a estimativa de fevereiro foi integralmente vinculada à própria Dcomp 15271.64770.191108.1.7.026029 (fls. 632633, 638640).

Em pesquisa ao SIEFFERDCOMP, constatou-se que houve reconhecimento parcial do direito creditório da Dcomp 15271.64770.191108.1.7.026029 em montante próximo do integral e suficiente para respaldar tais compensações (fls. 639640).

Além destas, aferiu-se que o interessado utilizou Imposto de Renda Retido na Fonte como deduções nas seguintes estimativas (fls. 442445):

Mês – Estimativa	Valor deduzido de IRRF
Maio	R\$ 48.922.743,61
Junho	R\$ 244.492,34
Julho	R\$ 4.170.074,00
Agosto	R\$ 4.058.272,91
Setembro	R\$ 922.751,48
Outubro	R\$ 584.895,69
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 58.903.230,03</b>

Na Ficha 12 A, o interessado informou o valor de R\$ 21.403.022,32 de IRRF e R\$ 59.501.634,24 de Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa (fl. 446). Isto porque a instrução de preenchimento da Linha 17 /Ficha 12 A (Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa) da DIPJ/2005 diz que:

Esta linha deve ser preenchida somente pelas pessoas jurídicas que apuraram o lucro real anual. Somente podem ser deduzidos na apuração do ajuste anual os valores de estimativa efetivamente pagos relativos ao ano-calendário objeto da declaração.

Considera-se efetivamente pago por estimativa o crédito tributário extinto por meio de:

dedução do imposto de renda retido ou pago sobre as receitas que integram a base de cálculo, compensação solicitada por meio da Declaração de Compensação (PER/DComp) ou de processo administrativo, compensação autorizada por medida judicial e valores pagos mediante Darf.(grifos nossos)

Logo, têm-se que o interessado apurou um total de IRRF de R\$ 80.306.252,35, correspondente a soma de R\$ 58.903.230,03 (total das deduções de IRRF nas estimativas) com R\$ 21.403.022,32 (linha do IRRF da Ficha 12 A).

Consultando à DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte), confirmou-se o total de IRRF informado pelo interessado de R\$ 80.306.252,35 (fls. 547/565).

Cabe dizer que o valor de R\$ 59.501.634,24 na linha Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa da Ficha 12 A está correto, pois este é a somatória dos R\$ 58.903.203,03 (valor deduzido de IRRF das estimativas) com R\$ 598.404,21 (correspondente a soma das estimativas de janeiro e fevereiro: R\$ 231.492,11 e R\$ 366.912,10, respectivamente).

Terminada a análise das deduções, resta a composição do saldo negativo, baseando-se em todas as confirmações e constatações já descritas.

Conclui-se, assim, pelo reconhecimento parcial do saldo negativo de Imposto de Renda no valor de R\$ 16.974.995,08.

Diante do exposto, considerando tudo o mais que do processo consta, DECIDIMOS:

1. Reconhecer parcialmente o direito creditório de saldo negativo de IRPJ em tela, no valor de R\$ 16.974.995,08;
2. Homologar as Declarações de Compensação até o limite do crédito reconhecido.

### **Da Manifestação de Inconformidade**

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Manifestação de Inconformidade, de fls. 1/11, que aduziu os seguintes argumentos:

Tendo sido cientificada em 30/08/2011, a contribuinte, por seu advogado e bastante procurador, apresentou, em 29/09/2011, manifestação de inconformidade, contestando o despacho decisório da DRF Campinas/SP, trazendo aos autos as razões adiante sintetizadas.

Afirma a contribuinte que teria incorporado a empresa Fratelli Vita Bebidas S/A em 01/02/2011, sucedendo-a na universalidade de seus direitos e obrigações.

Informa, ainda, que anteriormente a essa operação, a empresa Fratelli teria incorporado a Empresa Indústria de Bebidas Antártica do Sudeste S.A.

Prossegue relatando que foram apresentadas pela empresa Fratelli 74 DCOMP buscando compensar débitos com créditos oriundos do saldo negativo de IRPJ apurado em 30/11/2005, no montante de R\$ 74.148.067,08 das quais apenas 24 teriam restado homologadas, após reconhecimento de crédito de saldo negativo pela autoridade fiscal da DRF/Campinas no valor de R\$ 16.974.995,08.

Aduz que a autoridade fiscal, quando da determinação do saldo negativo disponível para as presentes compensações, teria observado conclusões enunciadas em relatório de diligência fiscal, elaborado em 23/03/2011, constante dos autos do processo nº 10830.904285/2008-04, do qual a contribuinte não teria participado.

Segue discorrendo acerca de seu direito às compensações declaradas, ressaltando existirem afrontas explícitas aos princípios da legalidade e da moralidade.

Argui a inconstitucionalidade dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9065 de 1995, que prevêem a limitação ao direito da contribuinte de aproveitar os prejuízos fiscais acumulados ao percentual de 30% do lucro líquido ajustado por período-base, trazendo à colação julgados do STJ que ratificariam seu entendimento.

Defende que, ainda que se considerasse constitucionais os referidos artigos, não seriam os mesmos aplicáveis ao presente caso, uma vez que não há que se confundir os efeitos da regra de diferimento da compensabilidade dos prejuízos acumulados experimentados por uma empresa em plena atividade com os de uma empresa que encerra suas atividades por força da incorporação.

E complementa:

Neste sentido, a **IBAS**, detentora do crédito, deixou de existir a partir da data do registro da incorporação na Junta Comercial, nos exatos termos dos artigos 8º ao 12º, da Instrução Normativa n.º 88/2001 do DNRC (Departamento Nacional de Registro do Comércio) e artigo 28, da Instrução Normativa n.º 748/2007, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tal como também ocorreu com a **FRATELLI**, por ocasião de sua incorporação pela **Impugnante**.

Destarte, deve ser permitido ao contribuinte afastar a trava legal de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica, subsistindo apenas às pessoas jurídicas em atividade, que possam diluir os prejuízos ao longo do tempo.

Apresenta, então, decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), além de entendimentos doutrinários, no sentido ora defendido.

Subsidiariamente, expõe que, caso se entenda pela aplicabilidade da limitação imposta pela Lei 9.065 ao presente caso, restaria nulo o despacho combatido, tendo em vista a desconsideração da isenção a que teria direito a Manifestante.

Destaca o erro enunciado no quadro abaixo reproduzido:

<b>IRPJ - Indústria de Bebidas Antártica do sudeste S.A</b>			
<b>Discriminação</b>	<b>DIPJ</b>	<b>Apuração SRF</b>	<b>Correto - c/30%</b>
Lucro Real antes Compensação	365.438.065,58	365.438.065,58	365.438.065,58
<b>(-) Compensação de Prejuízos</b>	<b>(322.957.766,45)</b>	<b>(109.631.419,67)</b>	<b>(109.631.419,67)</b>
Lucro Real / Prejuízo Fiscal	42.480.299,13	255.806.645,91	255.806.645,91
IRPJ – 15%	6.372.044,87	38.370.993,89	38.370.993,89
IRPJ – Adicional	4.226.029,91	25.558.664,59	25.558.664,59
<b>IRPJ devido</b>	<b>10.598.074,78</b>	<b>63.929.661,48</b>	<b>63.929.661,48</b>
PAT	(31.501,72)	0,00	(31.501,72)
Isenção/Redução	(3.809.983,58)	0,00	(3.809.983,58)
IR/FONTE	(21.403.022,32)	(21.403.022,32)	(21.403.022,32)
Estimativas	(59.501.634,24)	(59.501.634,24)	(59.501.634,24)
<b>IRPJ Devido / Saldo Negativo</b>	<b>(74.148.067,08)</b>	<b>(16.974.995,08)</b>	<b>(20.816.480,38)</b>

Assevera que, uma vez observadas as exigências legais para fruição da isenção questionada, passaria ela a ter direito aos incentivos fiscais. Isto porque a legislação não fala em “hipótese” de incentivo, mas sim, em certeza deste.

Entretanto, quando da apuração do benefício a que teria direito, incidiu em vários erros, razão pela qual equivocou-se também quando de suas declarações em DIPJ.

Alega que os documentos apresentados pela Fratelli por ocasião da fiscalização efetuada pela Receita Federal do Rio de Janeiro seriam suficientes para que se constatasse a existência dos créditos em análise.

Entende a Manifestante que é obrigação da administração pública sempre buscar a aplicação da legislação, conforme a constituição e de acordo com a realidade fática.

Assim, caberia à autoridade fiscal o dever de analisar todo o conteúdo probatório formador do processo Administrativo, devendo considerar os documentos anexados, ou ainda solicitar novos que possam embasar o direito à compensação já requerida.

Defende, ainda, que a glosa aos incentivos fiscais não poderia ocorrer com base na diligência antes mencionada por não ter sido a Manifestante parte do procedimento de fiscalização consubstanciado no M.P.F. n.º 07.1.9.00201002030.

Destaca que a referida prova emprestada estaria, portanto, vedada, sob pena de ofensa ao devido processo legal, ao princípio do contraditório e à ampla defesa.

Afirma que nenhum direito foi garantido à Impugnante, na apuração dos fatos e elaboração do relatório de diligência fiscal.

Reproduz decisões do CARF que consideram legal o uso de prova emprestada produzida por outro órgão tributante, desde que não utilizadas as conclusões do outro órgão. A título exemplificativo, reproduzem-se as seguintes ementas:

(...)

Em julgamento realizado em 21 de março de 2012, a 5ª Turma da DRJ/CPS considerou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte e prolatou o acórdão 05-37-300 assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ  
Ano-calendário: 2005

BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA JÁ APRECIADA.

No âmbito do processo de compensação de saldo negativo, não cabe a reapreciação do mérito de lançamento de ofício, relativo à base de cálculo do tributo no mesmo período, objeto de julgamento em outro processo.

PRELIMINAR. NULIDADE. ALEGAÇÃO DE INCONSISTÊNCIAS NA FORMULAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO.

É incabível a arguição de nulidade do despacho decisório, cuja lavratura esteja revestida de suas formalidades essenciais, em estrita observância aos pressupostos e preceitos legais, assim como verificado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos e assegurado o exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ.  
DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. VERDADE MATERIAL.

A insuficiência de apresentação de prova inequívoca hábil e idônea, com vistas a aferir a certeza e liquidez dos créditos requeridos, acarreta a negação de reconhecimento do direito creditório pela autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

### **Do Recurso Voluntário**

Irresignada, AMBEV BRASIL BEBIDAS S/A, sucessora por incorporação de FRATELLI VITA BEBIDAS S/A, interpôs o recurso voluntário de fls. 926/979, em que, em apertada síntese, sustenta: necessidade de julgamento conjunto do presente processo com o de nº 16682.720173/2010-36; a nulidade da decisão recorrida, em virtude da falta de análise do direito creditório representado pelo saldo negativo de CSLL; a existência do direito creditório representado pelo saldo negativo de CSLL (confirmação das antecipações de CSLL e existência de cobrança em duplicidade); e a inaplicabilidade da limitação à compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas, no caso de extinção da sociedade.

### **Resolução 1301-000.233 (fls. 1044 e ss)**

Posteriormente, em 22 de outubro de 2014, por meio da Resolução 1301-000.233, este Colegiado decidiu pelo sobrestamento do feito até a diligência requerida nos autos do Processo 10830.904285/2008-04 fosse realizada e todos eles pudessem ser julgados em conjunto.

O Relatório de tal diligência está acostado às fls. 1.261/1.262, daqueles autos, e em síntese apresenta os valores declarados de estimativa da CSLL no ano de 2005:

PA	Débitos apurados	Pag. DARF	Outras compensações
Janeiro	220.266,47	163.243,72	57.022,75
Fevereiro	259.279,49	0,00	259.279,49
Maior	18.143.923,78	12.335.180,56	5.808.743,22
Junho	340.361,96	340.361,96	0,00
Julho	1.775.634,99	1.775.634,99	0,00
Agosto	1.425.725,86	1.425.725,86	0,00
Setembro	528.846,50	528.846,50	0,00
Outubro	303.914,96	303.914,96	0,00
<b>Total</b>	<b>22.997.954,01</b>	<b>16.872.908,55</b>	<b>6.125.045,46</b>

- verificou-se que todos os pagamentos declarados foram realizados (fls.1.251 a 1.254);
- o saldo restante dos débitos foi compensado nos seguintes PER/DCOMP:

PA	Valor	PER/DCOMP	Situação
Janeiro	57.022,75	21852.94128.191108.1.7.02-4317 <sup>1</sup>	Homologada – fl. 1.255
Fevereiro	259.279,49	15271.64770.191108.1.7.02-6029 <sup>2</sup>	Homologada – fl. 1.257
Maior	2.886.818,37	33142.21766.191108.1.7.02-5870 <sup>3</sup>	Homologada – fl. 1.259
Maior	2.921.924,85	15860.78520.300605.1.3.03-8050	Em discussão no CARF*

<sup>1</sup> Retificador do 37329.10797.310305.1.3.02-2659.

<sup>2</sup> Retificador do 23449.69248.310305.1.3.02-0077.

<sup>3</sup> Retificador do 17679.41426.300605.1.3.02-7173.

\* Processo 15374.920756/2008-61.

3. Em relação à solicitação ‘b’, informo que os processos 16682.720173/2010-36 e 10830.720411/2008-61 foram apensados ao presente.

O recorrente, devidamente intimado, apresentou suas considerações às fls. 1.272/1.277, entendendo que reconhecida a quitação das estimativas e, conseqüentemente, a existência de saldo negativo de CSLL no período, deve ser reconhecido que a infração identificada no PA 16682.720173/2010-36, ainda que procedente, só poderia levar à exigência de crédito tributário no que superasse o montante do saldo negativo.

### **Resolução 1301-000.598 (fls. 1135 e ss)**

Em seguida, em 12 de junho de 2018, decidiu o Colegiado, através da Resolução 1301-000.599, em sobrestar o julgamento, até que a diligência solicitada no PA 16682.720173/2010-36 fosse realizada.

Assim, retornam os autos a esta Relatora.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/CPS e intimada ao recolhimento do débito em 02/04/2012, (AR de fl. 918), e apresentou em 02/05/2012, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 926 e ss.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, e tempestivo, dele conheço.

Estes autos tratam-se de Pedido de Compensação apresentadas pela recorrente, incorporada por AMBEV BRASIL BEBIDAS S/A, por meio das quais se pretende compensar débitos diversos com crédito correspondente a saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2005, período de 01/01 a 30/11.

Ficha 12 da DIPJ/2006/2005 apresenta um saldo negativo de IRPJ de 74.148.067,08.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	R\$ 10.598.074,78
(-) PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR	R\$ 31.501,72
(-) ISENÇÃO E REDUÇÃO DO IMPOSTO	R\$ 3.809.983,58
(-) IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	R\$ 21.403.022,32
(-) ESTIMATIVAS	R\$ 59.501.634,24
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	(R\$ 74.148.067,08)

Em Despacho Decisório, fls. 646, reconheceu-se parte do saldo negativo, homologando-se as compensações até tal limite.

O reconhecimento parcial veio em razão da recomposição da apuração da base de cálculo do imposto em virtude do contribuinte não ter observado o limite de 30% na compensações de prejuízos fiscais de períodos anteriores (matéria do PA 16682.720173/2010-36) e por não ter sido considerada comprovada a dedução promovida à título de isenção e redução do imposto (R\$3.809.983,58).

A DRF reconheceu o montante de R\$16.974.995,08, considerando a trava de 30%:

Lucro Real:	RS 255.806.645,91
Imposto sobre o Lucro Real	
A alíquota de 15%:	R\$ 38.370.996,89
Adicional:	R\$ 25.558.664,59
TOTAL do IR devido	R\$ 63.929.661,48
(-) Deduções	
IRRF	R\$ 21.403.022,32
IR Mensal pago por Estimativa	R\$ 59.501.634,24
<b>Imposto de Renda a Pagar</b>	<b>-R\$ 16.974.995,08</b>

A DRJ negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada.

Assim, em razão da Resolução 1301-000.233 proferida por este Colegiado, foi determinado o sobrestamento do feito até a realização da diligência requerida nos Autos do PA 10830.904285/2008-04.

A diligência lá determinada foi realizada, mas tratam apenas da quitação das estimativas de CSLL.

Conforme se verifica do lançamento efetuado naqueles autos, não houve a utilização dos valores pagos de estimativas, com a justificativa de que já havia sido enviado Declarações de Compensações, conforme se verifica do TVF:

Aqui cabe um esclarecimento sobre a apuração feita pela empresa Bebidas Antártica do Sudeste S.A., em 30/11/2005, do IRPJ devido. Verifica-se, na Ficha 12-A da DIPJ (*Cálculo do IR sobre o Lucro Real*), que a empresa apurou um imposto devido de R\$ 10.598.074,78, sendo R\$ 6.372.044,87 à alíquota de 15% e R\$ 4.226.029,91 de adicional. Deste imposto devido foram deduzidos valores referentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador (R\$ 31.501,72); à isenção e redução de imposto (R\$ 3.809.983,58); a IR retido na fonte (R\$ 21.403.022,32), e a imposto de renda mensal pago por estimativa (R\$ 59.501.634,24). Deste modo, a empresa incorporada apurou um crédito de imposto de renda de R\$ 74.148.067,08.



Na CSLL, verifica-se na Ficha 17 da DIPJ (*Cálculo da CSLL*) que da CSLL calculada (R\$ 2.024.990,92) foram deduzidos R\$ 22.997.954,01 pagos nas estimativas mensais. Assim, a empresa incorporada apurou um crédito de CSLL de R\$ 20.972.963,09.

Ambos os créditos, de IRPJ e da CSLL, foram utilizados pela empresa incorporadora, Fratelli Vita Bebidas S.A., para compensação com outros débitos. Tais compensações estão sob análise nos processos administrativos 10830.720411/2008-61 (IRPJ) e 10830.904285/2008-04 (CSLL). Assim, não há que se falar na utilização de tais créditos para redução dos valores de IRPJ e CSLL ora lançados de ofício.

Ora, se nos autos do PA 16682.720173/2010-36 não foram consideradas as estimativas quitadas e cobra-se tão-somente a limitação do prejuízo fiscal, não há que se limitar a sua utilização aqui, de tal forma, que nestas discussões remanesce tão-somente o montante de R\$3.809.983,58 referente à isenção e redução de imposto, que restou não comprovada.

Quanto ao item 1, foi constatado no item III.2 do relatório de diligência fiscal, que a INDUSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDESTE S.A mantinha filial (estabelecimento industrial), no estado do Maranhão, e que em função disso, gozava de benefícios fiscais, conforme trechos transcritos do relatório de diligência fiscal, a seguir (fls. 498-500):

*“No curso da presente diligência, constatamos que a incorporada mantinha filial (estabelecimento industrial), no estado do Maranhão, e que em função disso, gozava dos benefícios instituídos hodiernamente pela Medida Provisória nº2.146/2001, diploma que criou a autarquia federal denominada Adene, em substituição à extinta Sudene, qual seja, a redução do lucro na exploração, somente para as atividades desenvolvidas pelo estabelecimento localizado na área incentivada.*

(...)

*No caso em exame, considerando que o benefício calculado sobre o lucro da exploração está contido em um contexto de política econômica e social que visa ao desenvolvimento regional ou setorial, mediante o incremento de atividades específicas, faz-se mister aferir, antes mesmo de se falar em qualquer direito creditório advindo da apuração fiscal do período (lucro real anual), como é o caso do saldo negativo do ano-*

*calendário 2005, a apuração do lucro na exploração somente da atividade desenvolvida pela filial incentivada, não se imiscuindo tal benefício com as demonstrações da pessoa jurídica como um todo. (grifos nossos).*

*Considerando ainda que a interessada não apresentou os livros contábeis em papel e que nos arquivos magnéticos não há menção a qualquer rubrica específica sobre as operações empreendidas pela filial e, que, alternativamente, não foram apresentados os livros fiscais, especialmente o livro registro de apuração do ICMS (ou as declarações de informações econômico-fiscais), não há como se atestar de maneira categórica se houve uma correta apuração do cálculo do lucro da exploração intrínseco somente àquele estabelecimento, e se o mesmo se destacou da apuração de todos os estabelecimentos da interessada, o que, por desdobramento causa incerteza sobre o saldo negativo do período.” (grifos nossos)*

Percebe-se que o interessado não apresentou documentos capazes de comprovar a dedução de R\$ 3.809.983,58 referente a isenção e redução do imposto indicado na linha 10 / Ficha 12 A da DIPJ/2005.

Ainda neste item, vale observar o que o programa DIPJ/2005 determina em suas instruções de preenchimento sobre esta linha 10 da Ficha 12 A:

Em sede recursal, no que tange a este ponto, apenas menciona que tais conclusões enunciadas no relatório nos autos do PA 10830.904285/2008-04 a recorrente não participou.

Ora, este relatório encontra-se nestes autos. Ainda que não fosse o caso, bastaria a comprovação ainda que em sede recursal, o que também não ocorreu.

Por esta linha, verificamos que ainda que nos autos do PA em que se discute o auto de infração reste mantida (da forma como foi autuada, sem utilizar das estimativas), aqui devem ser reconhecidos e homologados os créditos pleiteados, com exceção do valor de R\$3.809.983,58, que restou incomprovado.

Importante salientar que naqueles autos, o auto de infração discutido foi mantido, e as estimativas não foram utilizadas.

### **CONCLUSÃO**

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para reconhecer o crédito pleiteado, com exceção do valor de R\$3.809.983,58, que restou incomprovado, e homologar os débitos até o seu limite.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto