



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.965821/2012-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.219 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2022
Recorrente AMBEV S.A. (SUCESSORA DE COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Ano-calendário: 2007

DCOMP. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO DE RENDA PAGO POR CONTROLADAS RESIDENTES NO EXTERIOR.

Tendo o sujeito passivo comprovado o pagamento de imposto de renda por suas controladas residentes no exterior, bem como a observância dos requisitos previstos no art. 395 do RIR/99 e no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 para dedução desse valor no cálculo do IRPJ devido pela controladora residente no Brasil, deve-se afastar o impedimento levantado pela autoridade fiscal, e reconhecer o saldo negativo de IRPJ informado na DCOMP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório relativo ao saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2007, no montante de R\$ 44.728.666,86, e homologar as compensações objeto do presente processo até o limite do direito creditório reconhecido, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O litígio tem origem na declaração de compensação (DCOMP) nº 32062.32435.161211.1.7.02-8478 (e-fl. 662 e ss.), retificadora da DCOMP nº 29107.60463.310308.1.3.02-0006, onde o sujeito passivo informou como direito creditório o saldo negativo do IRPJ apurado no ano-calendário de 2007, no valor original de R\$ 44.728.666,86.

As DCOMPs nºs 17917.94451.230409.1.3.02-5603, 36429.82746.301009.1.3.02-0075 e 09103.14147.310511.1.3.02-9070 (e-fl. 672 e ss.) foram vinculadas à DCOMP acima referida, em razão de utilizarem o mesmo direito creditório nas compensações nelas declaradas.

Ao examinar as mencionadas DCOMPs a autoridade local decidiu não homologá-las sob o argumento de falta de comprovação do imposto de renda pago no exterior, no montante de R\$ 93.991.115,25, conforme informado no respectivo despacho decisório (e-fl. 656 e ss.).

A conclusão fiscal pela falta de comprovação do imposto de renda pago no exterior decorreu da **falta de atendimento à intimação cientificada ao sujeito passivo em 13/07/2012, à seguir transcrita** (e-fl. 75 do processo nº 16306.720956/2012-79, onde encontram-se, também, os documentos de análise do direito creditório ora sob exame):

No exercício das funções inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e nos termos dos artigos 395, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26.03.99), fica o contribuinte, acima identificado, **INTIMADO** a prestar/apresentar, no prazo de **30 (trinta) dias**, contados da data de recebimento deste termo (data consignada no aviso de recebimento-AR), as seguintes informações/esclarecimentos/documentos:

1. Comprovantes de pagamento dos valores de Imposto pago no exterior declarados na DIPJ 2008 ano-calendário 2007 (Fichas: 11-linha 08; 12A-linha 12; 16-linha 06; 17-linha 54) com todas as formalidades para sua utilização (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999; art. 395);
2. demonstrativo dos cálculos dos valores declarados;
3. demonstrativo de quando os lucros, rendimentos ou ganhos de capital correspondentes foram computados na base de cálculo do imposto, acompanhado da escrituração contábil comprobatória.

Esclarecemos que as cópias de documentos devem ser autenticadas ou acompanhadas de seu original para devido ateste e os esclarecimentos devem ser assinados por representante legal da empresa devidamente qualificado.

A documentação solicitada, bem como quaisquer outros elementos considerados pertinentes para a prestação dos esclarecimentos, deverão ser entregues na Equipe de Análise de Imposto de Renda – EQPIR da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária de São Paulo (local de lavratura acima), no horário de 10:00 às 13:00, acompanhada de uma cópia da presente intimação.

Fica o contribuinte cientificado de que a falta de atendimento no prazo estipulado poderá acarretar a não homologação das compensações declaradas.

A autoridade fiscal também informa que embora o sujeito passivo haja solicitado, 03/08/2012, prazo de 30 (trinta) dias para apresentação dos elementos indicados na intimação

fiscal (e-fl. 77 do processo nº 16306.720956/2012-79), deixou de apresentá-los, *in verbis* (vide e-fl. 77 do mesmo processo nº 16306.720956/2012-79):

Observação: o contribuinte foi intimado em 13/07/2012 a apresentar nesta EQPIR, em até 30 dias, os documentos comprobatórios dos valores deduzidos a título de Imposto Pago no Exterior (vide documentos anteriores). Limitou-se a enviar pelos Correios correspondência datada de 03/08/2012 solicitando prazo de 30 dias para a apresentação dos documentos. Porém, passados mais de 65 dias da ciência ao contribuinte, não foi registrado o atendimento à intimação.

Em face do despacho decisório que não homologou as DCOMPs o sujeito passivo propôs manifestação de inconformidade (e-fl. 2 e ss.) onde alega, em síntese, o seguinte:

a) que apresentou, em cumprimento a intimação fiscal, os comprovantes do imposto pago no exterior declarado na DIPJ/2008, os demonstrativos de cálculos, e os demonstrativo do momento em que computou na base de cálculo do IRPJ os lucros, rendimentos e ganhos de capital correspondentes e a escrituração contábil comprobatória;

b) que não obstante os documentos apresentados e sem que tivesse sido novamente intimada a apresentar qualquer outro, foi proferida a decisão atacada, que excluiu integralmente os valores do imposto pago no exterior da composição do saldo negativo do IRPJ;

c) que não há motivo para indeferir o aproveitamento do imposto pago no exterior, tendo em vista que foram apresentadas as guias de pagamento do imposto com tradução juramentada e foram detalhados os cálculos de apuração do IRPJ no Brasil com a inclusão dos lucros no exterior e respeitado os limites legais para o aproveitamento do imposto pago;

d) que a prova apta a comprovar os pagamentos são as respectivas guias com tradução juramentada, na forma do art. 16, § 2º, II da Lei nº 9.430/1996 e da Solução de Consulta da RFB nº 54/2011;

e) que, portanto, do imposto pago no exterior, no valor de R\$ 134.927.352,25, observado o limite legal, a contribuinte aproveitou o montante de R\$ 93.991.115,25;

f) que em seu entendimento o litígio está restrito às provas, e que se dispõe a apresentar qualquer outro documento que venha a ser solicitado para comprovar o seu direito creditório.

Apreciada a manifestação de inconformidade, a DRJ de origem julgou-a **improcedente** (e-fl. 689 e ss.), com base nos seguintes argumentos, em síntese:

a) que ao contrário do alegado pelo sujeito passivo, não foram apresentados à auditoria do direito creditório os documentos solicitados na intimação fiscal;

b) que o sujeito passivo apresentou, em anexo à manifestação de inconformidade, documentos que, em seu entendimento, seriam suficientes à comprovação do direito creditório informado nas DCOMPs;

c) que (vide e-fls. 696/697 do voto condutor do acórdão da DRJ):

A faculdade de compensar o imposto incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, com aquele incidente no Brasil, sobre esses mesmos valores, passa, inicialmente, pela necessidade de se comprovar seu efetivo pagamento. (g.n.)

A lei brasileira presume esse pagamento e autoriza a ventilada compensação, desde que o interessado detenha o documento referente ao imposto de renda incidente no exterior autenticado pelo respectivo órgão arrecadador e reconhecido pelo órgão consular brasileiro no país em que ele for devido, conforme previsto no art. 395, § 2º do Decreto nº 3.000/1999, que regulamentou o art. 26, § 2º da Lei nº 9.249/1995. Por outro lado, o

legislador dispensou o contribuinte de consularizar e autenticar junto ao fisco estrangeiro o documento de arrecadação, quando restasse demonstrado que o documento apresentado era aquele que a legislação externa previa para cumprir essa função, conforme consignado no § 5º do mesmo dispositivo regulamentar transcrito (inciso II do § 2º do art. 16 da Lei nº 9.430/1996). (g.n.)

Assim, equivoca-se a manifestante ao sugerir que a tradução juramentada do documento de arrecadação seria suficiente para comprovar o pagamento do imposto de renda incidente sobre os lucros produzidos no exterior de filiais, sucursais, coligadas ou controladas. Nos termos da legislação transcrita, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada do Brasil no país em que for devido o imposto, ficando dispensada dessas exigências, se porventura o contribuinte demonstrar que a legislação do país de origem dos lucros, rendimentos e ganho de capital prevê sua arrecadação, por meio do documento apresentado. (g.n.)

Os documentos que a manifestante apresenta para comprovar o pagamento do imposto de renda incidente no exterior foram agrupados às fls. 108/382, sob a denominação “Doc. 06 GUIAS ACOMPANHADAS DAS TRADUÇÕES JURAMENTADAS”. Posteriormente, a manifestante juntou mais planilhas e “guias” às fls. 450/612.

Compulsando as supostas guias de arrecadação, constata-se a ausência de autenticação dos correspondentes fiscos estrangeiros ou de consularização, medidas que a contribuinte estava obrigada a providenciar, uma vez que deixou de demonstrar que os documentos apresentados, à vista da legislação externa, seriam aqueles previstos para a arrecadação dos respectivos impostos de renda. (g.n.)

Portanto, considerando que a contribuinte não se desincumbiu do ônus de apresentar os documentos exigidos pela legislação para demonstrar seu direito de crédito, voto por julgar a manifestação de inconformidade IMPROCEDENTE.

Em apertada síntese, a DRJ de origem não chegou a verificar se, **sob o ponto de vista material**, os documentos apresentados pelo sujeito passivo seriam, ou não, suficientes para comprovar o direito creditório alegado. O exame realizado pela DRJ encerrou-se em momento anterior, ao constatar a **ausência de requisito formal** para admissão daqueles documentos como meio de prova, qual seja, **a ausência de autenticação dos documentos de comprovação dos pagamentos pelos fiscos estrangeiros e de sua respectiva consularização** (art. 395, § 2º, do RIR/99), **uma vez que o sujeito passivo também não demonstrou que, segundo a legislação do país de origem do lucro, os documentos de comprovação dos pagamentos ora apresentados seriam suficientes à comprovação da incidência do imposto de renda** (art. 395, § 5º, do RIR/99).

Inconformado com a decisão de 1º grau, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário (e-fl. 710 e ss.), por meio do qual alega, em síntese, o seguinte, *in verbis*:

II - DOS FATOS

(...)

3. Em sede de fiscalização, a Recorrente apresentou os documentos pertinentes ao aproveitamento do imposto pago no exterior: (a) comprovantes do Imposto pago no exterior declarados na DIPJ 2008, ano-calendário 2007; (b) Demonstrativo dos cálculos; (c) Demonstrativo de quando os lucros, rendimentos ou ganhos de capital correspondentes foram computados na base de cálculo do imposto, acompanhado da escrituração contábil comprobatória.

3. Através da Manifestação de Inconformidade, a Recorrente expôs que o teor do art. 16 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 dispensa a consularização através da apresentação das guias pagas no exterior. Em acréscimo, mesmo que sem obrigação legal, a ora Recorrente apresentou a tradução juramentada de todas as guias referentes ao pagamento do exterior utilizado no Brasil.

4. Ademais, juntou na sua irresignação documentos complementares e informações necessárias para a homologação do crédito, já que:

(a) Foram declarados e tributados na DIPJ do ano-calendário correspondente os lucros vinculados ao imposto pago no exterior (doc. 05 da MI);

(b) Foram apresentadas as guias que comprovam o pagamento do IR no exterior nos montantes informados na DIPJ, guias essas que, nesse momento, são apresentadas com tradução juramentada (doc. 06 da MI);

(c) Foram detalhados os cálculos da apuração do IRPJ no Brasil com a inclusão dos lucros no exterior e respeitados os limites para o aproveitamento do imposto pago (doc. 07 da MI).

5. Contudo, sobreveio acórdão da DRJ em São Paulo-SP de 20 de agosto de 2014 que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVANTE. TRADUÇÃO JURAMENTADA. AUTENTICAÇÃO. FISCO ESTRANGEIRO. CONSULADO BRASILEIRO

A tradução juramentada de documento de arrecadação de imposto de renda incidente sobre lucros no exterior, é condição necessária, mas não suficiente para fins de compensação com o apurado no país, devendo ainda estar o documento autenticado pelo respectivo órgão arrecadador e reconhecido pelo consulado brasileiro no país em que ele for devido, ou fique demonstrado, à luz do direito estrangeiro, a finalidade arrecadatória do documento apresentado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

6. Percebe-se do acórdão que os nobres Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil indeferiram o crédito pleiteado pela ausência de consularização das guias. Veja-se trecho da decisão: (g.n.)

(...)

7. A decisão ora recorrida, quanto ao requisito exigido de consularização das guias, não observou o que a lei dispõe, já que a sua apresentação supre a necessidade de qualquer consularização. (g.n.)

(...)

III - DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DA DECISÃO

A) DA DISPENSA DE CONSULARIZAÇÃO E TRADUÇÃO

1. Nos termos da justificativa do Relator, o não reconhecimento do crédito de R\$ 93.991.115,25 decorre da ausência de apresentação dos comprovantes de pagamento reconhecidos pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da embaixada Brasileira.

2. A legislação referida pelo julgador e representante do FISCO faz referência à exigência da consularização, todavia também prevê a dispensa legal dela quando comprovada a incidência do imposto no exterior através do documento de arrecadação apresentado, razão pela qual a Impugnante não trouxe à Fiscalização as guias consularizadas. Veja-se o teor do art. 16 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, também citado pelo Auditor Fiscal: (g.n.)

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

(...)

§ 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

(...)

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

3. A previsão contida na norma citada é clara e objetiva, já que dispensa a apresentação da consularização quando comprovada a incidência do imposto no exterior através da apresentação das guias de recolhimento.

4. Ressalta-se, no tópico, que a prova apta para a comprovação dos pagamentos, em razão da dispensa legal de consularização, são as respectivas guias apresentadas na forma do art. 16, § 2º, II, da Lei n. 9.430/96 e da solução de consulta da Receita Federal do Brasil:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 54 de 19 de Agosto de 2011

EMENTA: IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVANTES. Para efeito de compensação do imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. **A pessoa jurídica fica dispensada dessa obrigação quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.** DOCUMENTOS EXPEDIDOS NA ARGENTINA. No caso de documentos expedidos na Argentina, aplica-se, no que couber, o disposto no Acordo, por troca de notas, sobre Simplificação de Legalizações em Documentos Públicos, de 16 de outubro de 2003, publicado no Diário Oficial da União em 23 de abril.

(...)

8. Portanto, em razão da dispensa legal de consularização das guias do imposto pago no exterior para fins de compensação do crédito no Brasil na forma do art. 16, § 2º, II, da Lei n. 9.430/96, deve ser reconhecido o crédito com base nas guias apresentadas à Fiscalização, homologando-se as compensações declaradas na integralidade.

9. Não obstante, embora dispensável essa obrigação, paralelamente a Recorrente busca a consularização de todas as guias adimplidas no exterior, juntando-as parcialmente com o presente Recurso através dos documentos ora anexados e discriminadas na tabela que acompanha esta irresignação (doc. 02). (g.n.)

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente que o art. 16, § 2º, II, da Lei nº 9.430/96 dispensa a consularização quando apresentado o respectivo comprovante de pagamento do imposto, conforme também reconhece a própria RFB por meio da Solução de Consulta nº 54/2001.

Levado o recurso a julgamento, esta Turma resolveu converter o feito em diligência, nos seguintes termos (e-fl. 4104 e ss.):

Voto

(...)

A legislação que regulamenta a compensação no Brasil de imposto pago no exterior está consolidada no artigo 395 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, abaixo transcrito:

(...)

Da legislação transcrita conclui-se que as exigências para a compensação são:

- a) que ela obedeça ao limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços, nos termos do § 1º do artigo 395 acima;
- b) que os documentos relativos ao imposto pago no exterior sejam reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país, ou, alternativamente, que a empresa comprove que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado;
- c) com relação aos lucros, a empresa deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes;
- d) os créditos só serão compensados se os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

Pois bem, como bem apontado no acórdão recorrido, o Processo 16306.720956/2012-79 apresenta a intimação que a autoridade tributária que realizou a análise do pedido de compensação fez à AMBEV. Nela é solicitado o seguinte:

1. Comprovantes de pagamento dos valores de Imposto pago no exterior declarados na DIPJ 2008 ano--calendário 2007 (Fichas 11-linha 08; 12A-linha 12; 16-linha 06; 17-linha 54) com todas as formalidades para sua utilização (Decreto 3.000, de 26/03/1999, art. 395);
2. demonstrativo de cálculo dos valores declarados;
3. demonstrativo de quando os lucros, rendimentos ou ganhos de capital correspondentes foram computados na base de cálculo do imposto, acompanhado da escrituração contábil comprobatória.

A Empresa tomou ciência em 13 de julho de 2012 e, em 3 de agosto, solicitou 30 dias de prorrogação de prazo para apresentar a documentação solicitada. Passados mais de 60 dias, nada foi providenciado.

No Despacho Decisório que não homologou a compensação pleiteada, a justificativa para a não confirmação do imposto pago no exterior foi a "não comprovação".

Em sua manifestação de inconformidade a AMBEV informou que os documentos solicitados foram entregues à autoridade tributária, conforme atestariam os documentos de folhas 102/103, e alegou também:

- (a) Foram declarados e tributados na DIPJ do ano-calendário correspondente os lucros vinculados ao imposto pago no exterior (doc. 05);
- (b) Foram apresentadas as guias que comprovam o pagamento do IR no exterior nos montantes informados na DIPJ, guias essas que, nesse momento, são apresentadas com tradução juramentada (doc. 06);
- (c) Foram detalhados os cálculos da apuração do IRPJ no Brasil com a inclusão dos lucros no exterior e respeitados os limites para o aproveitamento do imposto pago (doc. 07).

Juntou à referida manifestação as Fichas 09A - Demonstração do Lucro Real e Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real, ambas da DIPJ 2008; os comprovantes de pagamento dos tributos no exterior com tradução juramentada (folhas 108/383).

Juntou também, às folhas 389/397, o que intitulou "Cálculo do IRPJ com o Lucro no Exterior", que tratam da demonstração da base de cálculo da CSLL e do Lucro Real, constando a adição e exclusão dos resultados, negativo e positivo, respectivamente, da equivalência patrimonial.

Finalmente, apresenta cópia das Fichas 34 e 35 da DIPJ 2008 (fls. 399/402), apontando o cálculo dos lucros recebidos: (i) da AMBEV Internacional (Ilhas Cayman), no valor de R\$1.297.279,20; (ii) da BAH Beverage Associates Holding LTD (Ilhas Bahamas),

no valor de R\$56.637.123,14; LABATT Holding APS (Dinamarca), no valor de R\$165.335.548,04; e QUILMES Industrial (QUINSA) AS (Luxemburgo), no valor de R\$153.991.789,84.

A Primeira Turma da DRJ de São Paulo I julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade sob o seguinte fundamento:

(...)

Pelo entendimento a AMBEV teria, para afastar a necessidade de consularização, que comprovar que os documentos que juntou com tradução juramentada, os comprovantes de pagamentos, seriam os que a legislação do país do pagamento prevê para a arrecadação dos impostos. (g.n.)

Em seu Recurso Voluntário, por fim, a AMBEV renova suas alegações no sentido de que a consularização dos comprovantes de pagamento é dispensável no caso, haja vista que apresentou os comprovantes com tradução juramentada.

Afirma que as demais provas da regularidade da compensação, com os cálculos legais e demonstração da inclusão dos lucros e demais receitas nas respectivas declarações fiscais de 2007 foram feitas ainda em fase de fiscalização.

Finalmente a Recorrente solicita a juntada de laudo técnico que, por meio de tradução juramentada da legislação vigente no país de origem, confirma que as guias por ela juntadas são legítimas para o pagamento do imposto apurado. O laudo e anexos compõem os documentos de folhas 915 a 4103.

Todo este processo encontra-se eivado de equívocos, desencontros e dúvidas no que se refere à prova necessária e suficiente para o aproveitamento de imposto pago no exterior para compensação de imposto no Brasil.

Destaco inicialmente que, embora o despacho decisório que não reconheceu o direito creditório relativo ao imposto pago no exterior tenha fundamento em "não comprovação", houve uma concentração ou foco nos comprovantes de recolhimento no exterior, quando, em verdade, nada foi comprovado na origem. Isto é de total obviedade, uma vez que a fiscalização intimou a Contribuinte para apresentar os comprovantes de pagamento, demonstração do cálculo e do oferecimento à tributação dos lucros no exterior e, passados mais de 60 dias, nada foi apresentado. Ora, se nada foi apresentado, nada foi provado. (g.n.)

Registre-se, ainda, que em sua manifestação de inconformidade a Empresa afirmou que apresentou os documentos requeridos, juntando ofício endereçado à fiscalização e AR ilegível/incompreensível.

(...)

Temos que atentar, também, para o fato de que, embora a Empresa afirme que houve a comprovação de obediência ao limite de compensação; do oferecimento dos lucros no exterior à tributação no Brasil, tais provas não foram apresentadas ou, se o foram, não foram consideradas na origem deste processo.

Finalmente temos que estabelecer um entendimento plausível sobre qual atitude dos contribuintes dispensa a consularização dos comprovantes de pagamento no exterior: basta apresentar os recibos de pagamento com tradução juramentada? Vejamos a norma:

§ 5º Fica dispensada da obrigação de que trata o § 2º deste artigo a pessoa jurídica que comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, §2º, inciso II).

A norma inserida no artigo § 5º do artigo 395 do RIR/99 é de redação confusa, reconheço, mas podemos concluir seu sentido teleológico pela simples insegurança gerada pela análise de documento estrangeiro, desconhecido. O que a consularização acresce ao documento é a certeza de que ele é oficial do país de origem, pois o

consulado conhece a legislação tributária do país de sua localização, bem como os documentos usados na arrecadação.

Vejam, se o lucro no exterior é computado no cálculo do lucro real (e só no lucro real) e existe um comprovante de recolhimento de imposto no exterior legítimo apresentado pela empresa, basta verificar o limite de compensação e efetuar o confronto de débito e crédito.

Acredito ser desnecessária a comprovação de que a legislação prevê o imposto no exterior, pois é evidente que a Empresa não pagaria imposto desnecessário (e o pagamento é comprovado pelas guias) para, depois, tentar compensá-lo, de forma limitada, com o imposto pago no Brasil. Seria um planejamento tributário para perder.

Nessa esteira, a simples tradução juramentada do documento de arrecadação em nada ajuda. A tradução nada mais faz do que verter para o português o que é redigido em língua estrangeira, e faz isso com fé pública. Todavia, o documento falso também seria traduzido e a fé pública em nada seria afetada, pois que a tradução seria fiel.

Assim, entendo que o que se pretende com o referido parágrafo 5º supra é a comprovação de que o documento apresentado como prova de quitação do imposto no exterior é verdadeiro, o que só se concretiza com a demonstração de que aquele documento juntado é o que a legislação prevê como forma de pagamento. (g.n.)

Assim, não seria suficiente a juntada dos documentos de quitação com tradução juramentada.

Todavia, a Recorrente anexa documentos de quitação com o visto do consulado, como se vê às folhas 755/895, embora informe que são parciais. (g.n.)

Finalmente, vê-se que não foi comprovado no processo, também, o vínculo societário entre as empresas no exterior e a AMBEV, outra lacuna fundamental para dar início aos trabalhos de conferência.

Desta forma, considerando que nenhum documento foi analisado no início deste procedimento de compensação e que a Recorrente alega ter apresentado os documentos em resposta a intimação fiscal inicial, considerando ainda que a prova do direito creditório incumbe à Recorrente, entendo que este processo deve retornar à Unidade de origem, convertendo-se o julgamento em diligência, para que a Recorrente seja intimada a: (g.n.)

- a) comprovar, de forma objetiva e direta, o vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada empresa cujo pagamento no exterior estiver sendo objeto de pedido de compensação;
 - b) apresentar, de forma objetiva, o demonstrativo de que o lucro relativo aos valores a serem compensados foi oferecido à tributação, de forma deixar clara a composição dos totais constantes das declarações. bem como os correspondentes documentos contábeis;
 - c) apresentar o demonstrativo de cálculo do limite de compensação, nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior;
 - d) apresentar os comprovantes de quitação consularizados, ou, a comprovação de que eles são legítimos, o que pode ser feito com a juntada da lei que estabelece sua utilização com tradução juramentada. Neste ponto pode ser considerado o laudo anexado em 2017, a critério da autoridade encarregada da diligência;
 - e) apresentar o demonstrativo de conversão para o Real dos impostos pagos no exterior;
- Após a entrega dos documentos, a autoridade deve apresentar relatório acerca do pedido, informando o resultado da diligência à AMBEV, abrindo prazo de 30 dias para o exercício do contraditório, retornando o processo à turma para decisão.

(...)

Cumprida a diligência, a autoridade local elaborou a Informação Fiscal de e-fl.

7283 e ss.

Intimada a se manifestar, a recorrente apresentou suas contrarrazões à Informação Fiscal (e-fl. 7307 e ss.).

Após, os autos retornaram a esta Turma, para prosseguimento do feito.

Uma vez que o Relator originário não mais faz parte deste Colegiado, o processo foi redistribuído, tendo sido eu indicado em sorteio como novo Relator.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

Sobre a tempestividade do recurso voluntário, consta o seguinte no voto condutor da Resolução nº 1302-000.574, por meio da qual esta Turma converteu o julgamento em diligência (e-fl. 4106):

Não há no processo informação quanto à data da ciência da decisão recorrida, pelo que o recurso deve ser considerado tempestivo. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário. (g.n.)

(...)

Diferentemente do entendimento manifestado na referido Resolução, a meu juízo a questão da tempestividade do recurso deve ser examinada mais detidamente, não sendo possível presumir-se, sem mais, que na ausência de elemento que comprove a data da ciência do acórdão da DRJ o recurso deva ser considerado tempestivo.

Pelo exame dos autos verifica-se que o acórdão da DRJ foi exarado em 20/08/2014 (e-fl. 689), e o recurso voluntário foi interposto em 05/11/2014 (e-fl. 906), ou seja, um intervalo temporal de 77 dias.

Há também nos autos o termo de desentranhamento, exarado em 28/04/2015, informando a exclusão, dos presentes autos, da "Intimação de Resultado de Julgamento" (e-fl. 708).

Fica claro, portanto, que em 28/04/2015 (ou em data próxima), quando a unidade local finalmente decidiu intimar o sujeito passivo do acórdão da DRJ, o recurso voluntário já havia sido juntado aos autos, razão pela qual tal intimação tornou-se desnecessária, daí porque foi desentranhada dos autos.

Isso posto, provada está a tempestividade do recurso. Outrossim, atendidos os demais pressupostos recursais previstos nas normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, o recurso deve ser conhecido.

1) Despacho Decisório - Das Razões para não Homologação das DCOMPs

Conforme visto em nosso relatório, a ora recorrente (em verdade sua antecessora) transmitiu 4 (quatro) DCOMPs por meio das quais declarou a compensação de crédito referente a saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2007, no valor de R\$ 44.728.666,86, com diversos débitos de sua titularidade.

Referidas DCOMPs foram objeto de auditoria do direto creditório nelas declarado, conforme documentação contida nos respectivo processo de auditoria, nº 16306.720956/2012-79.

Importante ressaltar que a referida auditoria debruçou-se, dentre outros elementos, sobre **DIPJ/2008 retificadora, transmitida pelo sujeito passivo em 15/12/2011** (e-fl. 942 e ss.), que à época era aquela que se encontrava **ativa** nos sistemas da RFB (vide e-fl. 3 do referido processo nº 16306.720956/2012-79).

Observe-se, ainda, que **em 20/12/2012** (quase 5 anos após a data prevista para a transmissão da DIPJ 2008 original) **a recorrente transmitiu nova DIPJ/2008 retificadora** (e-fl. 4195 e ss.), por meio da qual informou a **apuração de saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 57.787.896,92**, ou seja, superior àquele informado nas DCOMPs objeto da auditoria.

Obviamente que essa nova DIPJ/2008 retificadora, transmitida após a data em que foi exarado o despacho decisório que não homologou as DCOMPs, não foi objeto da auditoria do direito creditório. Ademais, não há nos presentes autos qualquer informação sobre transmissão de novas DCOMPs indicando compensações com o novo saldo negativo de IRPJ apurado na DIPJ/2008 retificadora transmitida em 20/12/2012.

Isso posto, como dito anteriormente, a auditoria do direito creditório informado nas DCOMPs objeto do presente processo recaiu sobre o saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 44.728.666,86, conforme informado na DIPJ/2008 retificadora transmitida em 15/12/2011.

Pois bem, conforme se observa no despacho decisório (e-fl. 656), a razão para não homologação das DCOMPs residiu na **falta de comprovação do imposto de renda pago no exterior, no montante de R\$ 93.991.115,25**, conforme demonstrativo ali contido, e a seguir transcrito:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	93.991.115,25	16.231.878,38	143.442.432,65	62.373.918,27	0,00	0,00	316.039.344,55
CONFIRMADAS	0,00	16.231.878,38	143.442.432,65	62.373.918,27	0,00	0,00	222.048.229,30

Importante destacar, nesse ponto, que segundo o autor da auditoria do direito creditório, o sujeito passivo não teria atendido à **intimação, a ele cientificada em 13/07/2012, para apresentar no prazo de 30 (trinta) dias os seguintes elementos, in verbis** (e-fl. 75 do processo nº 16306.720956/2012-79):

1. Comprovantes de pagamento dos valores de Imposto pago no exterior declarados na DIPJ 2008 ano-calendário 2007 (Fichas 11-linha 08; 12A-linha 12; 16-linha 06; 17-linha 54) com todas as formalidades para sua utilização (Decreto 3.000, de 26/03/1999, art. 395);
2. demonstrativo de cálculo dos valores declarados;
3. demonstrativo de quando os lucros, rendimentos ou ganhos de capital correspondentes foram computados na base de cálculo do imposto, acompanhado da escrituração contábil comprobatória.

Ainda de acordo com o auditor, **em 03/08/2012 o sujeito passivo solicitou prazo de 30 (trinta) dias para apresentação dos elementos referidos na intimação** acima (vide petição à e-fl. 77 do processo nº 16306.720956/2012-79), mas que, passados mais que 65 (sessenta e cinco) dias da intimação, o sujeito passivo ainda não havia apresentado os elementos ali solicitados.

Vejamos, a respeito, a informação prestada pelo auditor à e-fl. 85 do processo nº 16306.720956/2012-79, *in verbis*:

Observação: o contribuinte foi intimado em 13/07/2012 a apresentar nesta EQPIR, em até 30 dias, os documentos comprobatórios dos valores deduzidos a título de Imposto Pago no Exterior (vide documentos anteriores). Limitou-se a enviar pelos Correios

correspondência datada de 03/08/2012 solicitando prazo de 30 dias para a apresentação dos documentos. Porém, passados mais de 65 dias da ciência ao contribuinte, não foi registrado o atendimento à intimação.

Não apresentados os elementos solicitados na intimação, o auditor considerou como não comprovado o imposto de renda pago no exterior no valor de R\$ 93.991.115,25, e exarou o despacho decisório de não homologação das respectivas DCOMPs, do qual o sujeito passivo tomou ciência em 09/10/2012 (e-fl. 67).

Por sua vez **o sujeito passivo**, tanto em sua manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário e nas contrarrazões à Informação Fiscal, **alega ter apresentado à auditoria do direito creditório os elementos requisitados na aludida intimação fiscal**. Apresenta, nesse sentido, **petição datada de 14/09/2012** por meio da qual informa estar apresentando os elementos requisitados na intimação fiscal (e-fl. 102).

Pois bem, embora a referida petição esteja datada de 14/09/2012, o respectivo aviso de recebimento (e-fl. 103) parece indicar (pois pouco legível), que **a correspondência foi efetivamente recebida pelo órgão fazendário local somente em 18/09/2012**.

Seja como for, **mesmo considerada a data de apresentação dos documentos em 14/09/2012**, o fato iniludível é que ainda assim **foram eles apresentados muito após 02/09/2012, data em que se esgotou a prorrogação do prazo de 30 (trinta) dias solicitada em 03/08/2012 pelo próprio sujeito passivo para juntada dos elementos requeridos na intimação**.

Nesse sentido, correto o entendimento manifestado no despacho decisório de acordo com o qual o imposto de renda pago no exterior, no valor de R\$ 93.991.115,25, não restou comprovado, justificando-se a glosa desse valor do montante do saldo negativo apurado na DIPJ/2008 (R\$ 44.728.666,86).

2) Do Exame das Respostas aos Quesitos Suscitados na Resolução nº 1302-000.574

Como visto em nosso relatório, o sujeito passivo propôs manifestação de inconformidade em face do despacho decisório que não homologou as DCOMPs (e-fl. 2 e ss.), apresentando em anexo documentos que, a seu juízo, seriam suficientes à comprovação do imposto de renda pago no exterior, no valor de R\$ 93.991.115,25 (e-fl. 71 e ss.).

A DRJ de origem, entretanto, ao examinar a manifestação de inconformidade, julgou-a improcedente, sob o argumento de que os documentos apresentados com vistas à comprovação do imposto de renda pago no exterior, embora tenham sido objeto de tradução juramentada, não haviam sido consularizados (art. 395, § 2º, do RIR/99), requisito esse que poderia ser dispensado acaso o sujeito passivo houvesse comprovado que os documentos de arrecadação apresentados correspondem àqueles que a legislação do país de origem do lucro prevê para cumprir essa função (art. 395, § 5º, do RIR/99).

Em face dessa decisão o sujeito passivo interpôs recurso voluntário (e-fl. 710 e ss.), acompanhado de laudo elaborado pela KPMG (e-fl. 915 e ss.), e dos documentos que a seu juízo seriam suficientes para comprovação do imposto de renda pago no exterior e, por conseguinte, do direito creditório informado nas DCOMPs (e-fl. 942 e ss.).

Ao apreciar o recurso esta Turma, por meio da Resolução nº 1302-000.574 (e-fl. 4104 e ss.), decidiu converter o julgamento em diligência para que fossem respondidos os seguintes quesitos, *in verbis*:

Desta forma, considerando que nenhum documento foi analisado no início deste procedimento de compensação e que a Recorrente alega ter apresentado os documentos em resposta a intimação fiscal inicial, considerando ainda que a prova do direito creditório incumbe à Recorrente, entendo que este processo deve retornar à Unidade de origem, convertendo-se o julgamento em diligência, para que a Recorrente seja intimada a:

- a) comprovar, de forma objetiva e direta, o vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada empresa cujo pagamento no exterior estiver sendo objeto de pedido de compensação;
- b) apresentar, de forma objetiva, o demonstrativo de que o lucro relativo aos valores a serem compensados foi oferecido à tributação, de forma deixar clara a composição dos totais constantes das declarações. bem como os correspondentes documentos contábeis;
- c) apresentar o demonstrativo de cálculo do limite de compensação, nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior;
- d) apresentar os comprovantes de quitação consularizados, ou, a comprovação de que eles são legítimos, o que pode ser feito com a juntada da lei que estabelece sua utilização com tradução juramentada. Neste ponto pode ser considerado o laudo anexado em 2017, a critério da autoridade encarregada da diligência;
- e) apresentar o demonstrativo de conversão para o Real dos impostos pagos no exterior;

Após a entrega dos documentos, a autoridade deve apresentar relatório acerca do pedido, informando o resultado da diligência à AMBEV, abrindo prazo de 30 dias para o exercício do contraditório, retornando o processo à turma para decisão.

(...)

Passo, a seguir, a examinar as respostas, (i) tanto do Fisco, contidas na **Informação Fiscal** produzida ao final da diligência (e-fl. 7283 e ss.), (ii) quanto do sujeito passivo, contidas em suas contrarrazões à Informação Fiscal (e-fl. 7307 e ss.), a qual foi acompanhada de novo laudo da KPMG (e-fl. 7387 e ss.).

2.1) Quesito "a" da Resolução

Como visto acima, o primeiro quesito formulado na Resolução nº 1302-000.574 refere-se à intimação do sujeito passivo para:

- a) **comprovar, de forma objetiva e direta, o vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada empresa cujo pagamento no exterior estiver sendo objeto de pedido de compensação;** (g.n.)

Realizada a intimação, e havendo o sujeito passivo apresentado suas considerações e documentos, o autor da diligência informou o seguinte (e-fls. 7285/7288):

De acordo com as informações e argumentos expressos pela contribuinte às fls. 4.124 a 4.128, o IR pago no exterior declarado na formação do crédito analisado neste processo, no valor de R\$ 93.991.115,25, originou-se de rendimentos obtidos no exterior correspondentes a lucros de participações societárias nas empresas BAH/QUINSA, no valor de R\$ 210.628.912,98, Labatt Holding A.S., no valor de R\$ 165.335.548,04 e Ambev International, no valor de R\$ 1.297.279,20, que totalizou o valor de R\$ 377.261.740,22.

QUADRO 5 – Composição dos lucros auferidos no exterior tributados no Brasil

Controlada no Exterior	Lucro Auferido no Exterior em R\$	Anexo
BAH/QUINSA	210.628.912,98	Anexo Geral V
Labatt Holding A.S	165.335.548,04	Anexo Geral VI
Ambev International	1.297.279,20	
Total Linha 05 da Ficha 09A e Ficha 17	377.261.740,22	

Dentre os documentos apresentados, constou, também, a ficha técnica elaborada por Empresa de Consultoria, juntada às fls. 4.162 a 4.186, com relatos de informações relacionadas ao pleito tratado no processo e detalhamentos de informações relacionadas aos itens cobrados na intimação.

De acordo com as informações, os documentos destinados a atender o item 1, estariam constituídos pelos documentos denominados anexos 2007.2.1 a 2007.2.14. Os anexos 2007.2.1 a 2007.2.13 foram juntados às fls. 5.335 a 6.047. Não localizamos o anexo 2007.2.14. Pelas informações, concluímos que este documento corresponde ao Protocolo e Justificação de Incorporação juntado às fls. 5.859 a 5.867. (g.n.)

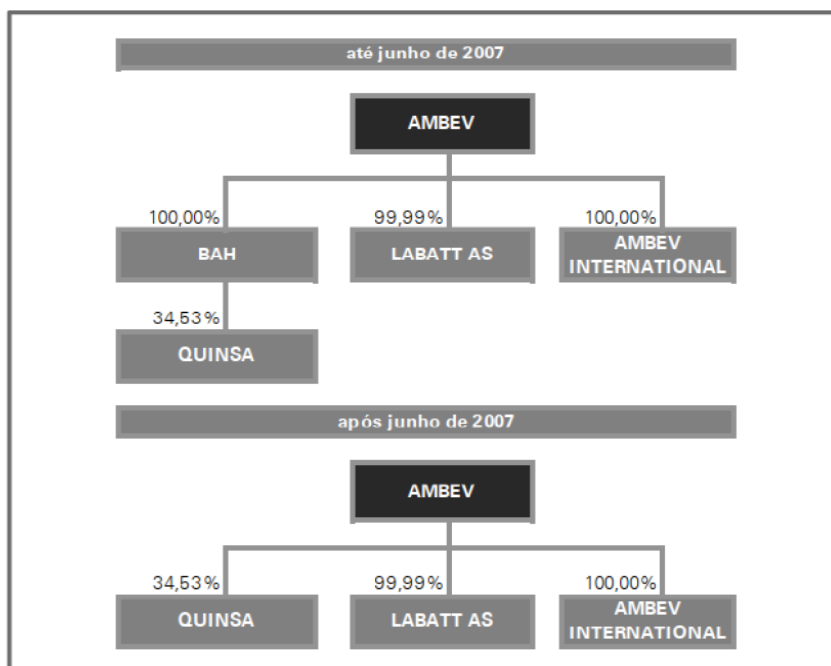
Conferindo as cópias dos documentos em versões traduzidas para a língua portuguesa, constatamos as propriedades de investimentos dentro do ano 2007, como segue:

(...)

Buscando as identificações mais precisas e objetivas das empresas investidas, concluímos que a sigla “BAH” corresponde a empresa Beverage Associates Holding Ltda. Já o termo “QUINSA” mencionado nos demonstrativos, concluímos tratar-se de empresa Quilmes Industrial S/A. Na sequência, “LABATT AS” seria a Labatt Holding A/S, antes denominada Labatt Holding ApS; AMBEV INTERNATIONAL seria: Ambev International Finance Co. Ltd.; Labatt Brewing seria: Labatt Brewing Company Limited; QIB, não conseguimos informação direta, mas achamos tratar-se da empresa Quilmes International (Bermuda) Ltd.; BAC seria: Beverage Associates (BAC) Corp.; e Incesa seria: Inversiones Cerveceras. As demais, achamos que não dispõem maiores esforços para identificação.

Dentre os documentos apresentados para atender o que foi cobrado no item 1 da intimação, não constatamos os documentos comprobatórios dos vínculos societários da Ambev na BAH, nem desta na QUINSA. Também, não constatamos os documentos comprobatórios do vínculo societário da Ambev na Ambev International. Se considerarmos as relações societárias constantes no quadro às fls. 5.145, vimos que boa parte dos comprovantes não foram apresentadas. (g.n.)

De acordo com os quadros apresentados, a contribuinte teria uma participação direta na empresa BAH com a propriedade de 100% do capital, e indireta na QUINSA, com a propriedade de 34,53% do capital desta, uma vez que, este percentual de participação pertencia diretamente à BAH. Com a incorporação da BAH, a contribuinte teria passado a participar diretamente na QUINSA com mesmo percentual. (g.n.)

QUADRO 3 - Evolução das participações societárias nas controladas diretas no exterior**QUADRO 4 – Demonstrativo de cálculo das participações da Ambev em suas controladas indiretas no exterior (Labatt AS e Quilmes International)**

Nível	Empresa	Local	Participação Ambev	
			Direta	Indireta
D	Labatt Holding A/S	Dinamarca	99,99%	0,00%
I.1	Labatt Brewing	Canadá	0,00%	99,99%

Nível	Empresa	Local	Participação Ambev	
			Direta	Indireta
D	QUINSA	Luxemburgo	34,53%	0,00%
I.1	QIB	Bermuda	0,00%	32,09%
I.2	Linthal Uruguai	Uruguai	0,00%	32,09%
I.2	FNC S.A.	Uruguai	0,00%	31,31%
I.2	Cerveceria y Malteria Quilmes	Argentina	0,00%	32,01%
I.2	Cerveceria Paraguaya	Paraguai	0,00%	28,04%
I.2	Incesa	Panamá	0,00%	32,09%
I.3	Cerveceria Boliviana Nacional S.A.	Bolívia	0,00%	27,31%

Ocorre que estas informações não conferem com as informações expressas nas notas explicativas publicadas no site da contribuinte, juntadas às fls. 5.759. (g.n.)

(v) Aquisição do controle de Quilmes Industrial S.A. ("Quinsa")

Em 8 de agosto de 2006, a Companhia finalizou a operação com a Beverage Associates Corp. ("BAC"), os outros controladores em conjunto de Quinsa, anunciada em 13 de abril de 2006, adquirindo a totalidade das ações da Beverage Associates Holding Ltd. ("BAH"), pelo montante total de R\$2.738,8, resultando em um ágio no montante de R\$2.331,1. Com o fechamento da operação, a participação da AmBev no capital social da Quinsa passou de 56,83% para 91,36%.

(i) Incorporação da subsidiária Beverage Associates Holding Ltd ("BAH")

Em 29 de junho de 2007, a subsidiária BAH foi incorporada pela AmBev, com o objetivo de simplificar a estrutura societária e reduzir custos das duas empresas envolvidas. A amortização do ágio registrado pela AmBev, fundamentado com base em rentabilidade futura, está sendo, após a incorporação, considerado dedutível para fins fiscais, nos termos da legislação tributária vigente, e na opinião de seus consultores legais. Como a BAH era 100% controlada pela AmBev, não houve emissão de ações na incorporação.

Pelo nosso entendimento, o que foi cobrado no item 1 da intimação, não foi satisfatoriamente atendido. (g.n.)

Sobre esse mesmo quesito a ora recorrente alega o seguinte em suas contrarrazões à Informação Fiscal, *in verbis* (e-fls. 7313/7316):

Vínculo societário com as controladas indiretas que pagaram imposto de renda no exterior

14. Como esclarecido, os valores de imposto de renda no exterior que compõem o crédito em discussão foram pagos pelas controladas indiretas da Recorrente: (g.n.)

- (i) Labatt Brewing Company Limited (“**Labatt Canadá**”), domiciliada no Canadá;
- (ii) Cerveceria y Malteria Quilmes S.A.I.C.A. y G. (“**CMQ**”), domiciliada na Argentina;
- (iii) FNC S.A. (“**FNC**”), domiciliada no Uruguai;
- (iv) Cerveceria Boliviana Nacional S.A. (“**CBN**”), domiciliada na Bolívia; e
- (v) Cerveceria Paraguaya S.A. (“**Paraguaya**”), domiciliada no Paraguai.

15. Consoante Quadro apresentado no Anexo Geral II – Estrutura Societária Ano-Calendário 2007 da Ficha Técnica elaborada pela KPMG entregue em resposta à única intimação da Fiscalização, a Labatt Canadá é controlada indiretamente pela Recorrente mediante a controlada direta Labatt Aps, domiciliada na Dinamarca (“**Labatt Dinamarca**”), enquanto as demais são controladas indiretamente pela Recorrente mediante a controlada direta Quilmes Industrial S.A., domiciliada em Luxemburgo (“**Quinsa**”):

(...)

16. No Relatório anexo, a Fiscalização verificou os documentos relacionados à participação da Recorrente na Labatt Dinamarca e a respectiva participação da Labatt Dinamarca na Labatt Canadá e não opôs qualquer ressalva. (g.n.)

17. Quanto à participação da Recorrente na Quinsa, apesar de os diversos documentos juntados aos autos confirmarem a participação direta da Recorrente em 34,53% do capital social da Quinsa (e as demais participações da Quinsa nas controladas indiretas CMQ, FNC, CBN e Paraguaya), a Fiscalização deixou de reconhecer tais vínculos por suposta informação divergente nas demonstrações financeiras consolidadas da Recorrente relativas ao ano-calendário de 2007, onde as informações expressas nas notas explicativas publicadas pela própria Recorrente informavam que a participação da Recorrente no capital social da Quinsa teria passado de 56,83% para 91,36%. (g.n.)

18. Ocorre que, como a KPMG constatou em sua Nova Ficha Técnica anexa, as demonstrações financeiras consolidadas da Recorrente relativas ao ano-calendário de 2007 confirmam a participação da Recorrente em 34,53% do capital social da Quinsa:

“Portanto, a Ambev manteve os mesmos **34,53%** de participação societária da acionista anterior - participação esta que pode ser verificada na demonstração financeira da Ambev (**Anexo 2007.2.7 página 4 da Ficha Técnica emitida em 10/08/2020**) na **Nota Explicativa 5-C** como destacamos na figura abaixo.

FIGURA 1 – Nota Explicativa 5C - Demonstração Financeira Ambev 2007

Em 31 de dezembro de 2007, a Companhia apresenta no seu balanço (Controladora) o saldo residual de ágio no montante de R\$339,1 (R\$2.238,2 em 31 de dezembro de 2006), nas seguintes controladas: R\$338,9 e R\$0,2, na Goldensand e Malteria Pampa, respectivamente.

c) Informações sobre controladas diretas

Em 31 de dezembro de 2007

Controlada	Participação %	Patrimônio Líquido	Resultado do período ajustado	Investimento	Resultado de Equivalência Patrimonial(I)
Agrega.....	50,00	7,1	7,0	3,6	3,5
AmBav					
Bebidas (II).....	99,50	253,9	13,6	252,6	13,6
AmBav					
International.....	100	1,3	1,3	1,3	1,3
Anep.....	100	102,2	31,0	102,2	31,0
Arosuco.....	99,70	624,3	356,1	585,0	349,1
BAH (III).....	-	-	56,6	-	56,6
BSA Bebidas.....	100	10,3	-	10,3	-
CRBS (V).....	-	-	-	-	2,1
Dahlen.....	100	38,3	(1,9)	38,3	(1,9)
Eagle.....	99,96	1.835,6	(380,7)	1.835,1	(380,6)
Fazenda do Poço	91,41	0,6	-	0,6	-
Fratelli Vita.....	77,97	428,6	96,6	331,8	65,1
Goldensand.....	100	(244,0)	3,4	-	-
Hohnack.....	50,69	983,9	(101,4)	498,8	(51,3)
Labatt ApS.....	99,99	12.447,6	(363,2)	12.447,4	(363,1)
Lambic Holding...	87,10	353,6	48,0	308,0	41,8
Malteria Pampa...	60,00	181,4	59,7	103,4	39,3
Miranda					
Somex (IV).....	-	-	-	-	17,9
Quinsa.....	34,53	338,1	394,8	478,6	80,3
Chel (V).....	-	-	-	-	(43,9)
				16.997,0	(139,2)

19. Consoante se extrai da Nova Ficha Técnica, a participação direta da Recorrente no capital social da Quinsa representa apenas 34,53%, sendo o percentual de 91,36% citados da Nota Explicativa composto pela soma da participação direta da Recorrente de 34,53% e sua participação indireta por meio das sociedades Dunvegan (32,44%) e da NQCA (24,39%) (fls. 06/07 da Nova Ficha Técnica da KPMG). (g.n.)

20. Portanto, não procede a suposição de que a Recorrente não teria submetido à tributação os lucros de suas controladas no exterior quando toda a documentação apresentada, acompanhada de tradução juramentada, prova o contrário.

Pois bem, como visto a recorrente alega que o montante do imposto de renda pago no exterior, no valor de R\$ 93.991.115,25, incidiu sobre lucros auferidos pelas seguintes empresas por ela controladas direta ou indiretamente:

A) Labatt Holding, domiciliada na Dinamarca ("Labatt Dinamarca"), sobre a qual a recorrente manteria **controle direto** com **participação de 99,99%** em seu capital;

A.1) Labatt Brewing, domiciliada no **Canadá** ("Labatt Canadá") sobre a qual a recorrente manteria **controle indireto** por meio da controlada direta "Labatt Dinamarca", com **participação de 99,99%** em seu capital;

B) Quilmes Industrial ("QUINSA"), domiciliada em **Luxemburgo**, sobre a qual a recorrente manteria **controle direto** com **participação de 34,53%** em seu capital;

B.1) Cerveceria y Malteria Quilmes S.A.I.C.A. y G. ("CMQ"), domiciliada na **Argentina**, sobre a qual a recorrente manteria **controle indireto** por meio da controlada direta "QUINSA", com **participação de 32,01%** em seu capital;

B.2) FNC S.A. ("FNC"), domiciliada no **Uruguai**, sobre a qual a recorrente manteria **controle indireto** por meio da controlada direta "QUINSA", com **participação de 31,31%** em seu capital;

B3) Cerveceria Boliviana Nacional S.A. ("CBN"), domiciliada na **Bolívia**, sobre a qual a recorrente manteria **controle indireto** por meio da controlada direta "QUINSA", com **participação de 27,31%** em seu capital;

B4) Cerveceria Paraguaya S.A. ("**Paraguaya**"), domiciliada no Paraguai, sobre a qual a recorrente manteria **controle indireto** por meio da controlada direta "QUINSA", com **participação de 28,04%** em seu capital;

C) Ambev Internacional, domiciliada nas Ilhas Cayman, sobre a qual a recorrente manteria **controle direto** com **participação de 100%** em seu capital;

Inicialmente deve-se destacar que a quantidade de documentos juntados aos autos é enorme, e o sujeito passivo, embora tenha se esforçado, inclusive anexando laudos da empresa de consultoria KPMG, não conseguiu organizar satisfatoriamente essa grande quantidade de documentos de forma a facilitar o seu exame, seja pela autoridade que realizou a diligência, seja por parte deste relator.

Dito isso, em relação ao **alegado vínculo societário existente entre o sujeito passivo e as empresas "Labatt Dinamarca" e "Labatt Canadá"**, parece fazer sentido a afirmação contida nas contrarrazões à Informação Fiscal, de acordo com a qual, como autor da diligência não manifestou objeção acerca desses vínculos societários, devem eles ser admitidos como verídicos por esta Turma.

De fato, não havendo o autor da diligência manifestado oposição aos referidos vínculos societários, deve-se aqui admitir como comprovado que a ora recorrente é controladora direta de "Labatt Dinamarca", com participação de 99,99% em seu capital, e que esta empresa, por sua vez, é controladora direta de "Labatt Canadá", com participação de 100% em seu capital.

Quanto ao **alegado vínculo societário existente entre o sujeito passivo, e as empresas "QUINSA", "CMQ", "FNC", "CBN" e "Paraguaya"**, é de se reparar inicialmente que a autoridade fiscal objetou apenas o vínculo entre a recorrente e a "QUINSA", não se pronunciando sobre o vínculo entre essa empresa e suas controladas diretas "CMQ", "FNC", "CBN" e "Paraguaya", razão pela qual deve-se também aqui considerar-se como comprovado o vínculo entre "QUINSA" e suas controladas diretas.

E em relação ao vínculo entre a recorrente e "QUINSA", entendo que este restou comprovado com base no demonstrativo elaborado pela KPMG (vide Nota Explicativa 5C, acima transcrita), o qual indica o controle da recorrente sobre "QUINSA" por meio de sua participação direta no capital dessa empresa (34,53%), e por meio de sua participação indireta, através das controladas Dunvegan (32,44%) e NQCA (24,39%).

Por fim, quanto ao **alegado vínculo societário existente entre o sujeito passivo e a empresa Ambev Internacional**, embora o autor da diligência tenha informado que a recorrente não apresentou os respectivos documentos comprobatórios desse vínculo, o fato iniludível é que, para fins do que interessa à presente lide, a comprovação desse vínculo é inteiramente desimportante pois a recorrente, embora haja oferecido à tributação o lucro da controlada Ambev Internacional, não deduziu do IRPJ devido no Brasil qualquer valor eventualmente pago a título de IR por essa controlada no exterior.

Noutros termos, para fins da comprovação do saldo negativo de IRPJ utilizado como direito creditório nas DCOMPs objeto do presente processo, a existência, ou não, de vínculo societário entre a recorrente e a empresa Ambev Internacional não tem qualquer importância.

Em resumo a este item do Voto, deve-se admitir como comprovados os vínculos societários entre a recorrente e as controladas diretas, "Labatt Dinamarca" e "QUINSA", e entre essas e suas controladas diretas (controladas indiretas da recorrente), bem como deve-se considerar despcienda, para fins do que interessa à presente lide, a comprovação do vínculo societário entre a recorrente e sua controlada direta Ambev Internacional.

2.2) Quesito "b" da Resolução

O segundo quesito formulado na Resolução nº 1302-000.574 refere-se à intimação do sujeito passivo para:

b) apresentar, de forma objetiva, o demonstrativo de que o lucro relativo aos valores a serem compensados foi oferecido à tributação, de forma deixar clara a composição dos totais constantes das declarações. bem como os correspondentes documentos contábeis;

Realizada a intimação, e havendo o sujeito passivo apresentado suas considerações e documentos, o autor da diligência informou o seguinte (e-fls. 7288/7292):

Para atender ao item 2, a contribuinte elaborou o demonstrativo denominado "anexo geral V", às fls. 5.143 e 5.144, e o demonstrativo sem nome às fls. 5.145.

Pelas informações, os rendimentos com as incidências do tributo declarado na formação do crédito, foram obtidos por cinco investidas indiretas a saber: Labatt Brewing C. Limited, Cerveceria y Malteria Quilmes SAICA y G, Cerveceria Boliviana Nacional S/A, FNC S/A e Cerveceria Paraguaya S/A.

Como documentos contábeis comprobatórios dos rendimentos, foram juntados os documentos denominados anexo 2007.1.1 a anexo 2007.1.6, juntados às fls. 5.156 a 5.333.

Com relação a estes documentos, vimos que a grande maioria se constituiu de demonstrações contábeis elaboradas de forma sintética, anexas a relatórios de auditorias independentes. Por estes documentos não conseguimos identificar os investimentos e confirmar as evoluções de seus valores dentro do ano de 2007.

Pelos demonstrativos às fls. 5.143 a 5.145, vimos que a contribuinte consolidou os rendimentos das investidas diretas com os rendimentos das investidas indiretas. Ocorre que, parte das demonstrações contábeis não foram apresentadas. Diversos resultados de investidas indiretas relacionados com o investimento direto com a QUINCA (Luxemburgo), não foram comprovados.

Com relação ao investimento direto na Labatt Holding A/S (Dinamarca), só foram apresentadas demonstrações contábeis já convertidas para o real, o que não nos permitiu conferir o correto procedimento de conversão.

Como mencionado, a contribuinte consolidou os resultados das investidas diretas com os resultados das investidas indiretas. A este respeito, o Art. 16, Inciso I, da Lei nº 9.430/96, dispõe:

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

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

Pelo nosso entendimento, a Lei é clara, impondo que os investimentos em coligadas e controladas não devem ser consolidados. Entendemos, também, que a Lei não faz

distinção entre investimentos diretos ou indiretos, para fins de individualização dos resultados.

A previsão do procedimento de consolidação dos resultados, consta no § 6º do Art. 1º da IN/SRF nº 213/2002, que assim dispõe:

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Entendemos que o dispositivo acima, só se aplica aos casos de investimentos menos relevantes das investidas diretas em outras empresas, com as quais não existe relação de coligação ou controle com a investidora no Brasil.

(...)

Desta forma, concluímos que, ao proceder a consolidação dos resultados, a contribuinte deixou de oferecer à tributação uma parte expressiva dos rendimentos, como segue: (g.n.)

DATA	NOME DA EMPRESA	PAÍS	LUCRO ANTES DO IR – EM MOEDA LOCAL	TAXA DE CÂMBIO	LUCRO ANTES DO IR – EM REAIS	% DE PARTICIPAÇÃO O INDIRETA DA AMBEV	LUCRO ANTES DO IR – PARTICIPAÇÃO DA AMBEV	FOLHAS
31/12/2007	Labatt Brewing C. Limited	Canadá	669.308.000,00	1,805610	1.208.509.217,88	99,990000	1.208.388.366,96	5191
30/06/2007	Cerveceria y Malteria Quilmes SAICA y G	Argentina	649.123.011,00	0,620583	402.834.705,54	32,010000	128.947.389,24	5226
31/03/2007	Cerveceria Boliviana Nacional S/A	Bolívia	785.103.572,00	0,25646	201.347.662,08	27,310000	54.988.046,51	5256
31/12/2007	FNC S/A	Uruguai	544.248.847,00	0,082386	44.838.485,51	31,310000	14.038.929,81	5295
31/12/2007	Cerveceria Paraguaya S/A	Paraguai	459.271.000.000,00	0,0003753	172.364.406,30	28,040000	48.330.979,53	5331
Total da participação nos lucros antes do IR							1.454.693.712,05	

Se tivesse declarado de acordo com a imposição da norma, a contribuinte não teria apurado crédito de saldo negativo de IRPJ no ajuste anual em sua DIPJ, mas sim, IRPJ a pagar. A título ilustrativo, elaboramos o quadro que segue:

DISCRIMINATIVO	VALOR DECLARADO	VALOR AJUSTADO	INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	1.244.928.731,61	2.322.360.703,44	O valor ajustado corresponde à base de cálculo do IRPJ declarada na DIPJ, menos o valor do lucro no exterior com as incidências do IR, informado pela contribuinte, somado aos valores dos resultados antes do IR, constantes das demonstrações contábeis.
IRPJ à alíquota de 15%	186.739.309,74	348.354.105,52	
Adicional	124.468.873,16	232.212.070,34	
- Operações de caráter cultural e artístico	4.660.259,75	4.660.259,75	
- Programa de alimentação do trabalhador	5.208.337,05	5.208.337,05	
- Fundos dos direitos da criança e do adolescente	1.075.000,00	1.075.000,00	
- Isenção e redução do imposto	36.678.344,98	36.678.344,98	
- Redução por reinvestimento	8.346.738,79	8.346.738,79	
- Imp. pago no ext. s/ lucros, rend. e g. de capital (*)	93.991.115,25	228.757.212,28	O valor ajustado corresponde à soma dos impostos pagos no exterior informados pela contribuinte (167.261.501,88 + 61.495.709,40).
- Imp. de renda ret. na fonte	8.157.103,91	8.157.103,91	
- Imp. de renda mensal pago por estimativa (*)	210.879.180,09	210.879.180,09	
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-57.787.896,92	76.803.999,01	
(*) Valor declarado ajustado com o IR pago no exterior declarado no cálculo da estimativa de mês de dezembro			

(...)

Diante das informações relatadas, concluímos que, em relação ao item 2 cobrado na intimação, a contribuinte não apresentou todos os documentos contábeis necessários à comprovação do valor que teria sido oferecido à tributação.

(...)

Em síntese, entendeu o autor da diligência que **(i)** o sujeito passivo não apresentou todos os documentos contábeis necessários à comprovação do valor que teria sido oferecido à

tributação, e que **(ii)** a consolidação de resultados das controladas indiretas nas respectivas controladas diretas, como fez a recorrente, não é legalmente admitido.

Sobre esse quesito a ora recorrente alega o seguinte em suas contrarrazões à Informação Fiscal, *in verbis* (e-fls. 7316/ 7326):

Adição de lucros no exterior

21. Além de ter demonstrado o vínculo societário com as controladas indiretas que pagaram imposto no exterior, a Recorrente também demonstrou que adicionou, na DIPJ referente ao ano-calendário de 2007, valor correspondente a R\$ 377.261.740,22, corresponde a lucros no exterior consolidados em suas controladas diretas da forma exposta no Quadro 3 da Ficha Técnica anexa:

QUADRO 3 – Composição dos lucros auferidos no exterior tributados no Brasil

Controlada no Exterior	Lucro Auferido no Exterior (R\$)	Anexo
BAH/QUINSA	210.628.912,98	Anexo Geral V da Ficha Técnica emitida em 10/08/2020
Labatt Holding A.S	165.335.548,04	Anexo Geral VI da Ficha Técnica emitida em 10/08/2020
Ambev International	1.297.279,20	
Total Linha 05 da Ficha 09A e Ficha 17 da DIPJ AC 2007	377.261.740,22	

22. O fato de que os R\$ 377.261.740,22 foram efetivamente adicionados e tributados no Brasil não é controverso, fazendo prova disso as Linhas 05 da Ficha 09A e da Ficha 17 da DIPJ do ano-calendário de 2007.

23. Tendo isto em vista, caberia à Fiscalização, na condução da diligência, confirmar que tal valor efetivamente incluiu lucros das controladas indiretas cujos valores de imposto de renda no exterior compuseram o saldo negativo do ano-calendário de 2007.

24. Contudo, a Fiscalização deixou de conduzir a verificação que esta C. Turma solicitou, em evidente intuito de desqualificar o crédito utilizado, por entender que supostamente estaria equivocado o procedimento de consolidação dos resultados das controladas indiretas nas controladas diretas da Recorrente no exterior:

(...)

25. Aqui novamente há um erro evidente de interpretação da norma que em nenhum momento trata especificamente sobre o tema das controladas indiretas, reportando-se textualmente e dentro dos limites territoriais apenas sobre a impossibilidade de consolidação das controladas diretas. Ou seja, o Auditor Fiscal acaba por restringir aquilo que o legislador ordinário não restringiu, agindo, mais uma vez, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade.

26. Além disso, ao dispor sobre a interpretação do art. 16 da Lei nº 9.430/1996, o Auditor Fiscal ignora as disposições da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, que no § 6º do art. 1º prevê expressamente o contrário de sua interpretação, ou seja, é obrigatória a consolidação pela controlada no exterior dos resultados de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

(...)

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha **qualquer tipo de**

participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

27. Como se verifica do dispositivo da Instrução Normativa acima transcrito, o procedimento de consolidação se aplica a rendimentos auferidos por intermédio de pessoa jurídica na qual a controlada direta tenha **qualquer tipo de participação societária**.

28. Não há na norma qualquer distinção entre participações relevantes ou menos relevantes – **qualquer tipo de participação societária indireta deve ser submetida ao procedimento de consolidação do art. 1º, §6º da IN 213/02**, e isto não implica qualquer contrariedade ao art. 16 da Lei 9.430/96, haja vista que os resultados das controladas indiretas são atribuíveis à controlada direta – cujos resultados são oferecidos à tributação no Brasil de forma individualizada.

(...)

35. Importa ao caso concreto, e trata-se de fato incontroverso nos autos, que os lucros disponibilizados pelas controladas diretas e indiretas - entre elas a empresa sediada na Dinamarca -, ou ao menos parte deles (admitindo-se, apenas para argumentar, a procedência das críticas da Fiscalização) foram declarados nas respectivas fichas da DIPJ e tributados pelas alíquotas do IRPJ e CSLL no Brasil.

36. Com efeito, foram apresentados no decorrer da diligência, e é possível que o Auditor Fiscal não tenha observado minuciosamente diante do volume de documentos, tabela descritiva acompanhada de Demonstrações Financeiras e atos societários onde discriminados os lucros, pagamentos realizados e respectivas participações das controladas no exterior (Anexo Geral V e VI do laudo elaborado pela KPMG):

37. Com efeito, ainda que não se concorde com a apuração de lucros no exterior acima demonstrada, o que, diga-se novamente, admite-se apenas para fins de argumentar, verifica-se nas tabelas da Ficha Técnica anexa da KPMG ao menos que:

(i) Deconsiderando-se a consolidação dos lucros na Quinsa, os valores de lucros das demonstrações financeiras individuais convertidos em reais de R\$ 48.740.752,03 (CBN), R\$ 41.282.863,60 (Paraguaya), R\$ 77.761.048,45 (CMQ) e R\$ 11.458.370,38 (FNC), que somados ao imposto de renda efetivamente pago por referidas controladas conforme constatado pela própria fiscalização (R\$ 72.003.062,44 – [conf. quadro da página 14 do Relatório]) totalizariam R\$ 251.246.096,90 – dos quais ao menos uma parte correspondente a R\$ 210.628.912,98 foi efetivamente adicionada (como resultado consolidado da Quinsa); e

(ii) Desconsiderando-se a Labatt Dinamarca, ao menos uma parcela de R\$ 165.335.548,04 do lucro individualizado da Labatt Canadá foi adicionada ao lucro real do período em discussão.

(...)

40. Uma vez que houve adição de lucros no exterior referente aos resultados das controladas, ainda que esta adição seja considerada insuficiente, a Fiscalização deve reconhecer o direito ao aproveitamento do imposto pago no exterior **ao menos nos limites correspondentes à adição efetivamente tributada – o que, no caso dos autos, corresponde ao reconhecimento da integralidade do crédito discutido**.

41. Quaisquer diferenças de lucros que a Fiscalização entenda não tenham sido adicionadas deveriam ter sido objeto de auto de infração (e provavelmente não o foram porque não há dúvida sobre a correção do procedimento da Recorrente).

(...)

Em resumo, alega a recorrente que **(i)** é legítima a consolidação dos lucros das controladas indiretas nas respectivas controladas diretas e, ainda que assim não o fosse, dever-se-ia ao menos admitir os lucros das controladas diretas e indiretas não consolidados, e que **(ii)** os

lucros apurados pelas controladas diretas e indiretas, consolidados ou não, encontram-se documentalmente comprovados.

Pois bem, primeiramente é preciso concordar com a afirmação do autor da diligência que a consolidação dos lucros das controladas indiretas nas respectivas controladas diretas não encontra amparo explícito nas "leis" que tratam da tributação de lucros no exterior (ao menos até o ano de 2007, objeto do presente processo).

No entanto, diversamente do entretenimento manifestado pela autoridade diligenciante, a nosso juízo o art. 1º, § 6º, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, que prevê tal consolidação de resultados, é aplicável a todos os casos de investimentos indiretos, inclusive em controladas ou coligadas, e não somente naqueles "*investimentos menos relevantes das investidas diretas em outras empresas, com as quais não existe relação de coligação ou controle com a investidora no Brasil*".

Isso posto, e tendo em vista que a recorrente observou o disposto no art. 1º, § 6º, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 para realizar a referida consolidação de resultados, deve-se aqui admiti-la como correta.

No mais, é de se dizer que o demonstrativo elaborado pelo sujeito passivo em suas contrarrazões à Informação Fiscal, intitulado "Quadro 3", acima transcrito, está de acordo com o que foi declarado nas fichas 34 DIPJ/2008 - Participações No Exterior.

Assim, em resumo a este item do Voto, deve-se admitir que o sujeito passivo conseguiu demonstrar que o lucro relativo aos valores de IR compensados foi oferecido à tributação.

2.3) Quesito "c" da Resolução

O terceiro quesito formulado na Resolução nº 1302-000.574 refere-se à intimação do sujeito passivo para:

c) apresentar o demonstrativo de cálculo do limite de compensação, nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior;

Realizada a intimação, e havendo o sujeito passivo apresentado suas considerações e documentos, o autor da diligência informou o seguinte (e-fls. 7288/7292):

Para atender ao item 3 da intimação, a contribuinte elaborou o demonstrativo:

QUADRO 6 – Limite de utilização de impostos pagos no exterior para compensação

Controlada	Lucro Auferido no Exterior computados no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL (R\$)	Limite do IRPJ (25%) (R\$) (1)	Limite da CSLL (9%) (R\$) (2)	Total Limite para Utilização de Impostos Pagos no Exterior (R\$) (1) + (2)
BAH/QUINSA	210.628.912,98	52.657.228,24	18.956.602,17	71.613.830,41
Labatt Holding A.S	165.335.548,04	41.333.887,01	14.880.199,32	56.214.086,33
Total	375.964.461,02	93.991.115,25	33.836.801,49	127.827.916,74

Pelo quadro acima, vimos que os cálculos foram individualizados, pelas participações diretas.

Achamos que a melhor forma de apurar esse limite é calculando o imposto devido sobre a base de cálculo sem os rendimentos e comparando com o valor do imposto devido apurado sobre a base de cálculo com o rendimento. As diferenças são os limites.

Dadas as deficiências nos atendimentos dos itens anteriores, a resposta a este item foi também afetada de forma negativa.

(...)

Em síntese, entendeu o autor da diligência que em razão das deficiências no atendimento aos quesitos "a" e "b", em especial no que concerne à questão da consolidação dos resultados nas controladas diretas, não foi possível verificar a correção do demonstrativo de cálculo do limite de compensação apresentado pelo sujeito passivo.

Sobre esse quesito a ora recorrente alega apenas o seguinte em suas contrarrazões à Informação Fiscal, *in verbis* (e-fls. 7324/7325):

38. Como se verificará no capítulo próprio abaixo (e, especialmente, no Quadro 4 da Ficha Técnica anexa da KPMG abaixo transcrita), o imposto de renda no exterior aproveitado no período respeitou o limite de 25% (para IRPJ) e 9% (para CSLL) dos valores efetivamente adicionados:

QUADRO 4 – Limite de utilização de impostos pagos no exterior para compensação

Controlada	Lucro Auferido no Exterior computados no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL (R\$)	Limite do IRPJ (25%) (R\$) [1]	Limite da CSLL (9%) (R\$) [2]	Total Limite para Utilização de Impostos Pagos no Exterior (R\$) [1] + [2]
BAH/QUINSA	210.628.912,98	52.657.228,24	18.956.602,17	71.613.830,41
Labatt Holding A.S	165.335.548,04	41.333.887,01	14.880.199,32	56.214.086,33
Ambev International	1.297.279,20	-	-	-
Total	377.261.740,22	93.991.115,25	33.836.801,49	127.827.916,74

(...)

De ver que o "*capítulo próprio abaixo*" das contrarrazões à Informação Fiscal, referido pela recorrente, não trata do limite para aproveitamento do IR pago no exterior, mas sim sobre a "*Prova do pagamento do imposto de renda no exterior*", que é objeto do item "d" da Resolução.

Seja como for, além do "Quadro 4" acima transcrito, consta o seguinte na Ficha Técnica elaborada pela KPMG, e apresentada em anexo às contrarrazões à Informação Fiscal (e-fl. 7397):

Segundo o Ilmo. Auditor Fiscal, a melhor forma de apurar esse limite é calculando o imposto devido sobre a base de cálculo sem os rendimentos e o comparando com o valor do imposto devido sobre a base de cálculo com os rendimentos, sendo as diferenças os limites determinados pela legislação.

No entanto, mesmo que prevaleça essa premissa, verifica-se que trata-se do mesmo limite já apresentado e adotado pela Ambev, senão vejamos:

QUADRO 6 – Limite de utilização de impostos pagos no exterior para compensação | Lucro Real com e sem os Lucros do Exterior

Descrição	Lucro Real <u>com</u> os Lucros do Exterior QUINSA	Lucro Real <u>sem</u> os lucros do Exterior QUINSA	Diferença
Lucro Contábil	2.086.364.881,79	2.086.364.881,79	-
(+) Adições	2.324.146.029,47	2.113.517.116,49	210.628.912,98
(-) Exclusões	2.793.168.920,70	2.793.168.920,70	-
(-) Prejuízo Fiscal Compensado	372.413.258,95	372.413.258,95	-
Lucro Real	1.244.928.731,61	1.034.299.818,63	210.628.912,98
IRPJ+Adicional e CSLL (x34%)	423.275.768,75	351.661.938,33	71.613.830,41

Descrição	Lucro Real <u>com</u> os Lucros do Exterior Labatt Holding A/S	Lucro Real <u>sem</u> os Lucros do Exterior Labatt Holding A/S	Diferença
Lucro Contábil	2.086.364.881,79	2.086.364.881,79	-
(+) Adições	2.324.146.029,47	2.158.810.481,43	165.335.548,04
(-) Exclusões	2.793.168.920,70	2.793.168.920,70	-
(-) Prejuízo Fiscal Compensado	372.413.258,95	372.413.258,95	-
Lucro Real	1.244.928.731,61	1.079.593.183,57	165.335.548,04
IRPJ+Adicional e CSLL (x34%)	423.275.768,75	367.061.682,41	56.214.086,33

Mediante evidências acima apresentadas, restou constatado que a Ambev apresentou o cálculo do limite para aproveitamento do imposto pago no exterior, conforme determina o § 1º do artigo 395 do RIR/99.

Pois bem, o IR pago no exterior pelas controladas da recorrente, objeto de dedução do IRPJ devido no Brasil, totalizou R\$ 93.991.115,25, conforme consta, inclusive, no despacho decisório que não homologou as DCOMPs (e-fl. 656).

É certo que o limite para o aproveitamento do IR pago no exterior deve ser calculado individualizadamente por cada controlada (direta, com a consolidação do IR pago pelas respectivas controladas indiretas), nos termos do art. 395 do RIR/99, observadas as disposições contidas no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

O demonstrativo "Quadro 6", acima transcrito, foi elaborado com observância do art. 395 do RIR/99 e do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, mas não demonstra separadamente os limites para dedução do IRPJ (que é o que aqui nos interessa) e da CSLL.

A planilha a seguir demonstra o limite de dedução do IRPJ devido no Brasil, relativamente ao IR pago por cada controlada direta no exterior:

	Labatt Aps (Dinamarca)	BAH (Bahamas) / Quinsa (Luxemburgo)
Lucro - Consolidado na Controlada Direta	165.335.548,04	210.628.912,98
Imposto Pago no Exterior - Consolidado na Controlada Direta	191.709.469,28	77.844.422,02
IR e Adicional Devidos após da Adição do Lucro (A)	325.613.787,53	325.613.787,53
IR e Adicional Devidos antes da Adição do Lucro (B)	284.279.900,52	272.956.559,29
Limite à Compensação (Diferença Positiva entre A e B)	41.333.887,01	52.657.228,25
		93.991.115,26

Portanto, como visto acima, o limite de dedução do IRPJ para o IR pago no exterior por "Labatt Dinamarca" é de R\$ 41.333.887,01, enquanto que o limite para "BAH/Quinsa" é de 52.657.228,25. A soma desses valores é de 93.991.115,26.

Por fim é de se observar que o IR efetivamente deduzido pela recorrente observou os limites individuais acima referidos.

Assim, em resumo a este item do Voto, deve-se admitir que o sujeito passivo observou os limites individuais de dedução do IR pago no exterior, nos termos do art. 395 do RIR/99 e do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

2.4) Quesito "d" da Resolução

O quarto quesito formulado na Resolução nº 1302-000.574 refere-se à intimação do sujeito passivo para:

d) apresentar os comprovantes de quitação consularizados, ou, a comprovação de que eles são legítimos, o que pode ser feito com a juntada da lei que estabelece sua utilização com tradução juramentada. Neste ponto pode ser considerado o laudo anexado em 2017, a critério da autoridade encarregada da diligência;

Realizada a intimação, e havendo o sujeito passivo apresentado suas considerações e documentos, o autor da diligência informou o seguinte (e-fls. 7293/7296):

Para atender ao item 4, a contribuinte procedeu as juntadas dos documentos denominados “anexo 2007.3.1 a anexo 2007.3.5”, às fls. 6.047 a 6.415, com a finalidade de comprovar pagamentos de tributos. Juntou, também, os documentos “anexo 2007.4.1 a anexo 2007.4.17” (fls. 6.417 a 7.282), correspondentes a legislações.

Conferindo os documentos relacionados à tributação no Canadá (fls. 6.048 a 6.118 e 6.696 a 6.941), vimos que a contribuinte juntou diversos documentos de arrecadação de tributos e publicações governamentais de circulares informativas e manuais com orientações de como declarar e pagar os tributos.

(...)

Pela nossa avaliação, concluímos por admitir os documentos de arrecadação apresentados como sendo os utilizados nas comprovações de pagamentos de tributos. No entanto, entendemos que a legislação brasileira, que trata das regras de compensações de IR pago no exterior, impõe que o imposto pago tenha relação direta com o lucro ou rendimento que lhe deu origem.

O Art. 395 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), impõe:

(...)

Com relação à tributação na Argentina, foram juntados os documentos às fls. 6.119 a 6.170 e 6.417 a 6.438.

(...)

No total acima não constou o valor de 27.518.270,28 em moeda local, pelo fato de não constarmos os comprovantes apresentados. Pela relação às fls. 5.147 a 5.154, são 524 documentos. Aachamos que estes documentos deveriam ser comprovados, ao menos, por amostragem.

Pela nossa avaliação os documentos denominados “VEP – Comprovante de Pagamento”, tem potencial para comprovar os pagamentos de tributos. Quanto aos demais documentos, não conseguimos visualizar informações que permitissem concluir com segurança sobre suas legitimidades para comprovação dos pagamentos destinados, na forma prevista na legislação tributária do Brasil.

Assim como nos comprovantes de pagamentos de tributos realizados no Canadá, nos documentos da Argentina, também não constatamos os valores das bases de cálculos e outras informações que nos permitissem vincular os rendimentos ao imposto pago.

De acordo com as informações às fls. 6.329 a 6.355 a contribuinte juntou os documentos com a finalidade de comprovar o imposto pago na Bolívia, como segue:

(...)

Conferindo os documentos acima, constatamos sinais de que os mesmos foram consularizados e reconhecidos pelo Órgão fiscal do País de origem.

Às fls. 6.356 a 6.415 e 6.439 a 6.966 foram juntados os documentos destinados à comprovação da tributação no Paraguai.

(...)

Conferindo as informações relacionadas aos documentos apresentados, concluímos que estes preenchem condições para a comprovação dos tributos pagos.

Por fim, conferindo os documentos destinados à comprovação da tributação no Uruguai (fls. 6.171 a 6.328 e 7.066 a 7.282), destacamos:

(...)

Admitimos que os documentos acima tem potencial para comprovar pagamentos de tributos, mas não foi demonstrado com clareza, sobre quais rendimentos incidiu.

Pela nossa análise, a soma dos valores constantes dos documentos apresentados com a finalidade de comprovar os pagamentos dos tributos, apresentou o valor total de R\$ 239.322.189,82, como segue:

País	Imposto pago
CANADÁ	167.319.127,38
ARGENTINA	42.100.973,51
BOLÍVIA	18.473.643,17
PARAGUAI	9.974.349,20
URUGUAI	1.454.096,56
Total	239.322.189,82

(...)

Em síntese, entendeu o autor da diligência que os documentos apresentados pelo sujeito passivo comprovam (ou "tem potencial para comprovar") em grande parte os pagamentos de IR no exterior pelas controladas diretas e/ou respectivas controladas indiretas.

Sobre esse quesito a ora recorrente alega o seguinte em suas contrarrazões à Informação Fiscal, *in verbis* (e-fls. 7326/7332):

Prova do pagamento do imposto de renda no exterior

45. Quanto à prova do pagamento do imposto no exterior, a Fiscalização analisou documentos e concluiu haver prova do pagamento de R\$ 239.322.189,82, nos seguintes termos:

(...)

46. Como se vê, em relação aos documentos apresentados, a Fiscalização concordou com quase 100% do valor de pagamentos informados pela Recorrente – e o valor reconhecido de R\$ 239.322.189,82, diga-se, é mais que suficiente para suportar a compensação de IRPJ e de CSLL onde utilizados, na composição do saldo negativo de IRPJ apenas R\$ 93.991.115,25 e de CSLL R\$ 33.836.801,49 a título de imposto pago no exterior.

47. Ocorre que, para deixar de acatar o crédito da Recorrente, o Auditor Fiscal também “acha” que os tributos pagos devem ser apresentados juntamente com as respectivas bases de cálculo individualizadas do exterior, em uma interpretação, segundo ele, do disposto no art. 395 do antigo Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR.

48. Conforme referido anteriormente, nem mesmo a IN nº SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, previu que juntamente com as Demonstrações Financeiras e as provas do pagamento realizado no exterior fossem apresentadas as respectivas bases de cálculo, tratando-se de interpretação equivocada pelo simples fato de que nada consta sobre o tema na norma citada. Eis a transcrição do art. 395, do RIR:

(...)

49. Portanto, tributado o lucro do exterior na DIPJ respectiva, apresentadas as Demonstrações Financeiras devidamente traduzidas, observados os limites para utilização do imposto pago no exterior no Brasil, bem como comprovado que as guias de pagamento referem-se ao imposto sobre a renda no exterior, os requisitos legais exigidos para a compensação de imposto pago no exterior na apuração do IRPJ e CSLL devidos no Brasil restariam observados, sendo que quaisquer requisições adicionais afrontam a legalidade, causando insegurança jurídica.

50. Diga-se, ainda, que a exigência de apresentação de documentos que comprovem a apuração do imposto no exterior e a respectiva base de cálculo levaria a Fiscalização a um trabalho de verificação sem qualquer utilidade prática.

51. Isto porque, como acontece no Brasil, as diversas jurisdições no mundo adotam regras tributárias segundo as quais o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas incide sobre bases que não correspondem ao lucro contábil, apurado segundo a legislação comercial do país (basta lembrar que no Brasil, mesmo para o regime do lucro real, a legislação brasileira prevê ajustes de adições e exclusões ao lucro contábil).

52. Por outro lado, a legislação brasileira determina (como já referido acima) que os contribuintes brasileiros adicionem ao lucro real e à base de cálculo da CSLL os lucros auferidos por suas controladas tais quais dispostos em demonstrações financeiras elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º da IN 213/02).

53. Dificilmente haverá igualdade entre o lucro contábil nas demonstrações financeiras e a base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa, sendo a verificação pretendida pela Fiscalização desprovida de qualquer sentido prático.

54. Disto, contudo, não se pode concluir que poderia haver dúvida quanto à pertinência do pagamento do imposto de renda aos lucros contábeis adicionados no Brasil. Com efeito, as controladas da Recorrente não fariam pagamentos a título de imposto de renda no exterior sobre lucros que não auferiram somente para que a Recorrente pudesse se creditar do valor no Brasil.

55. Se a controlada apurou lucro e pagou imposto de renda no período, não há como cogitar que o imposto pago não seja relativo ao lucro apurado no período (ainda que tenha incidido sobre bases ajustadas). E, para fins de utilização no Brasil, a legislação impõe apenas que tal imposto não seja superior ao IRPJ (25%) e a CSLL (9%) incidentes no Brasil sobre o lucro (contábil) adicionado.

56. Com efeito, a título de exemplo, se restou comprovado nos autos que a CBN auferiu um resultado de R\$48.740.752,03 e pagou R\$9.974.349,20 no ano-calendário de 2007 a título de imposto de renda, não há dúvida de que o imposto pago R\$9.974.349,20 incidiu sobre o lucro de R\$48.740.752,03. Improcedentes, portanto, também neste ponto as críticas da Fiscalização.

(...)

Pois bem, como visto no item anterior deste Voto, a recorrente deduziu da base de cálculo do IRPJ no ano-calendário de 2007 R\$ 93.991.115,26 a título de IR pago por suas controladas residentes no exterior, sendo R\$ 41.333.887,01 pago pela controlada direta "Labatt Dinamarca" (e por sua controlada indireta residente no Canadá), e R\$ 52.657.228,25 pago pelas controladas diretas "BAH/QUINSA" (e por suas controladas indiretas residentes na Argentina, Bolívia, Paraguai e Uruguai).

Ainda que o autor da diligência tenha admitido como comprovado "apenas" R\$ 239.322.189,82, de um total de R\$ 269.620.318,30 pago a título de IR no exterior, o valor por ele admitido é mais do que suficiente para acobertar a dedução do IRPJ realizada pela recorrente.

Assim, em resumo a este item do Voto, deve-se admitir que o sujeito passivo comprovou pagamento de IR feito por suas controladas no exterior em montante suficiente para acobertar o valor deduzido do IRPJ devido no ano de 2007.

2.5) Quesito "e" da Resolução

O quinto, e último, quesito formulado na Resolução nº 1302-000.574 refere-se à intimação do sujeito passivo para:

e) apresentar o demonstrativo de conversão para o Real dos impostos pagos no exterior;

Realizada a intimação, e havendo o sujeito passivo apresentado suas considerações e documentos, o autor da diligência informou o seguinte (e-fls. 7296/7297):

Para atender ao item 5 da intimação, a contribuinte elaborou o demonstrativo às fls. 5.146.

Comparando o valor total constante do demonstrativo elaborado pela contribuinte, às fls. 5.146, de R\$ 269.620.318,30, com o valor apurado pela nossa análise, de R\$ 239.322.189,82, achamos que a divergência pode estar representada pelo valor de R\$ 24.390.341,90 (13.638.097,78 em moeda local), que não foi considerado pelo fato das informações do documento às fls. 6.117, não terem sido consideradas suficientes para comprovar o pagamento de tributo, e pelo valor de R\$ 5.841.329,58 (27.518.270,28 em moeda local), correspondente ao valor informado na relação às fls. 5.147 a 5.154, que não foi considerado, pelo fato dos comprovantes não terem sido apresentados.

Valor apurado pela nossa análise	239.322.189,82
Valor em reais informado pela contribuinte (documento às fls. 6.117)	24.390.341,90
Valor em reais informado pela contribuinte (fls. 5.147 a 5.154)	5.841.329,58
Total	269.553.861,30

Pelo quadro acima, vimos que a divergência não é muito expressiva.

Agora, quando comparamos com os valores dos tributos acrescidos aos resultados levados à tributação no Brasil, vimos que a conta não fecha.

Imposto pago (fls. 5.145)	61.495.709,40
Imposto pago (fls. 5.143)	167.261.502,88
Total	228.757.212,28

Pelo exame do trecho acima transcrito, embora a autoridade diligenciante haja informado que em resposta ao presente quesito da Resolução o sujeito passivo apresentou o demonstrativo de conversão de e-fl. 5146, o fato é que o auditor não se pronunciou sobre a correção, ou não, do procedimento de conversão de moedas indicado nesse demonstrativo, limitando-se a comentar sobre a comprovação do IR pago, objeto do item anterior da Resolução.

Sobre esse quesito a ora recorrente nada alega em suas contrarrazões à Informação Fiscal.

Pois bem, tendo o sujeito passivo apresentado o demonstrativo de conversão de moedas (e-fl. 5146), e não havendo o autor da diligência feito qualquer objeção em relação ao procedimento de conversão ali adotado, deve-se considerar como correta a conversão do IR pago no exterior, em moeda local, para o real.

2.6) Resumo das conclusões sobre os Quesitos Formulados na Resolução nº 1302-000.574

Conforme análise realizada nos itens 2.1 a 2.5 deste Voto, concluímos que o sujeito passivo logrou êxito em comprovar a correção do montante de R\$ 93.991.115,26, deduzido do IRPJ do ano-calendário de 2007, a título de IR pago no exterior por suas controladas "Labatt Dinamarca" (R\$ 41.333.887,01) e "BAH/QUINSA" (R\$ 52.657.228,25).

3) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório relativo ao saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2007, no montante de R\$ 44.728.666,86, e homologar as compensações objeto do presente processo até o limite do direito creditório aqui reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto