



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.971103/2016-17
Recurso Voluntário
Resolução nº **1401-000.919 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de novembro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão nº 16-77.020 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em

Fl. 2 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

São Paulo – DRJ/SPO, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada na primeira instância consoante consignado na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

CSLL. PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

A compensação tem como pressuposto de validade crédito líquido e certo em favor do sujeito passivo, cabendo a ele o ônus da prova.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O presente processo versa sobre o Pedido de Restituição – PER n.º 08996.07796.251013.1.7.03-9096, por meio do qual a contribuinte formalizou crédito decorrente de saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL apurado no ano-calendário 2012 no montante original de R\$ 98.977.673,03.

De acordo com a demonstração feita no PER. O crédito seria composto das seguintes parcelas:

IR Pago no Exterior	R\$221.531.152,60
Estimativas mensais pagas	R\$624.514,23
Estimativa compensada com crédito de período anterior (DCOMP)	R\$15.600.034,79

O crédito em questão foi utilizado pela contribuinte para compensar débitos de sua responsabilidade por meio das Declarações de Compensação – DCOMP n.º 32575.64999.251013.1.3.03-3950, 08996.07796.251013.1.7.03-9096 e 13556.17715.251113.1.3.03-5324

O direito creditório pleiteado e as compensações declaradas foram objeto de apreciação da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, que emitiu o Despacho Decisório n.º 116624151. No ato administrativo, a fiscalização não reconheceu o direito ao crédito e não homologou as compensações declaradas.

Em apertada síntese, o indeferimento do crédito deveu-se à falta de confirmação do IR Pago no Exterior e das estimativas compensadas com créditos de períodos anteriores, conforme tabela abaixo:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	221.531.152,60	0,00	624.514,23	15.600.034,79	0,00	0,00	237.755.701,62
CONFIRMADAS	0,00	0,00	624.514,23	0,00	0,00	0,00	624.514,23

Considerando que a CSLL a Pagar apurada no ajuste anual era de R\$ 138.778.028,59, as parcelas de estimativas mensais efetivamente pagas seriam insuficientes para formar saldo negativo. Reproduzo trecho do despacho decisório:

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 98.977.673,03 Valor na DIPJ: R\$ 98.977.673,03

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 237.755.701,62

CSLL devida: R\$ 138.778.028,59

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 0,00

Quanto às razões para a falta de confirmação das estimativas mensais compensadas com créditos de períodos anteriores, a razão apontada pela autoridade fiscal foi a não homologação da compensação da DCOMP n.º 25758.36144.290212.1.3.02-9076, conforme demonstração abaixo:

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da Estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JAN/2012	25758.36144.290212.1.3.02-9076	15.600.034,79	0,00	15.600.034,79	DCOMP não homologada
Total		15.600.034,79	0,00	15.600.034,79	

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 0,00

No que tange à verificação do imposto pago no exterior, a fiscalização fez as seguintes observações no processo n.º 10880.724745/2016-29, cuja cópia foi juntada pela contribuinte:

De acordo com a legislação citada, os documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 112/276 do processo 10880.724576/2016-27 e fls. 39/200 do processo 10880.724745/2016-29) não serão admitidos para a comprovação da quitação do montante de R\$ 836.895.465,38, utilizado como dedução do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário 2012, pois:

Foram apresentados unicamente em língua estrangeira, sem a correspondente tradução para a língua portuguesa, por tradutor juramentado;

O contribuinte não apresentou os comprovantes de quitação do IR no exterior, devidamente reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro.

O contribuinte não demonstrou ter atendido os limites de utilização de IR do exterior definidos na Lei 9.249/1995 e na Instrução Normativa SRF 213/2002. Ao contrário, verificou-se utilização acima dos limites legais, conforme abaixo discriminado:

Tributo	Valor devido no AC 2012	Valor do IR do exterior utilizado como dedução
IRPJ	R\$360.384.822,23	R\$615.364.312,78
CSLL	R\$138.778.028,59	R\$221.531.152,60

Irresignada com a decisão administrativa, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Peça licença para reproduzir a parte do relatório do acórdão de piso em que a autoridade julgadora de primeira instância resume as alegações lançadas pela manifestante:

Fl. 4 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

5. Cientificada do Despacho Decisório, em 16/08/2016, a Manifestante, por meio do instrumento, às fls. 18/50, e da documentação que o acompanha, apresentou, em 15/09/2016, suas razões de defesa. Alega em síntese que:

6. Inicialmente, a Manifestante faz a menção e traz aos autos as informações acostadas no processo de fiscalização 10880.724745/2016-29, que ensejou os despachos decisórios ora em discussão;

6.1. a apuração dos saldos negativos de IRPJ e CSLL têm base a DIPJ do ano-calendário 2012;

6.2. o valor de antecipações mensais de IRPJ contempla pagamentos em dinheiro de R\$ 1.734.761,75, compensações com saldos negativos de períodos anteriores de R\$ 29.195.437,90 e compensação de imposto de renda pago no exterior de R\$ 324.726.727,60;

6.3. o valor de antecipações mensais de CSLL, por sua vez, é composto por pagamentos em dinheiro de R\$ 624.514,24, compensações com saldos negativos de períodos anteriores de R\$ 15.600.034,79 e compensação de imposto de renda pago no exterior de R\$ 122.553.479,57.

6.4. quanto às declarações de compensação entregues durante o ano-calendário de 2012 para compensar antecipações mensais de IRPJ e CSLL de janeiro de 2012, o despacho decisório que lhe negou homologação foi proferido em 2016, muito depois de encerrado o período base de apuração dos saldos negativos discutidos nestes autos;

6.5. embora a compensação não tenha sido homologada, foi apresentada manifestação de inconformidade;

6.6. independente de referida compensação ser ou não homologada no futuro, não há fundamento jurídico para desconsiderar as antecipações mensais confessadas, definitivamente constituídas, compensadas e computadas no saldo negativo pleiteado nestes autos;

6.7. caso a negativa de tal compensação venha a se tornar definitiva, o respectivo valor deverá ser cobrado no processo administrativo, ou judicial, correspondente, o que tornará inquestionável o pagamento de tais estimativas;

6.8. nos termos do artigo 74, §§ 7º, 8º e 9º, da Lei 9.430/96, a declaração de compensação é instrumento de confissão de dívida e o não pagamento da compensação, julgada indevida, é motivo para que o débito seja encaminhado para inscrição em dívida ativa;

6.9. de forma voluntária ou em sede de execução forçada, o valor seria recolhido aos cofres públicos;

6.10. a concomitância cobrança do valor compensado com a cobrança nestes autos, pela via reflexa da sua exclusão no cômputo do saldo negativo, não seria compatível com o ordenamento jurídico vigente, que veda o enriquecimento ilícito e a cobrança em dobro de créditos tributários;

6.11. é incabível entender que os valores compensados, a título de antecipações mensais, não poderiam ser cobrados após o encerramento do ano-calendário, principalmente, porque a não homologação ocorreu após o encerramento de período de apuração;

6.12. dado que tais valores compuseram a apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2012, porque foram deduzidos/compensados dos valores devidos ao final do período, a natureza de tais débitos se alterou de meras antecipações para pagamento

Fl. 5 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

definitivo, conforme chegou a essa conclusão a Solução de Consulta Interma COSIT n.º 18/2006;

6.13. a aplicação da referida consulta restou controversa em razão dos Pareceres PGFN/CAT n.º 1.658/2011 e 193/2013; onde restou disposto que, encerrado o período base de apuração do imposto de renda, não poderia mais o Fisco cobrar valores do contribuinte a título de antecipações mensais do imposto;

6.14. tais Pareceres não cuidam da específica situação da antecipação mensal de IRPJ e CSLL compensada, incluída na apuração do imposto no fim do ano-calendário e, depois disso, não homologada;

6.15. em resposta à solicitação da COSIT, efetivada por meio da Nota Técnica COSIT n.º 31/2013, a PGFN elaborou e publicou o Parecer PGFN/CAT n.º 88/2014, onde esclarece que os valores de antecipações mensais de IRPJ e CSLL compensados e utilizados na apuração do imposto no final do período base de apuração podem ser cobrados do contribuinte, já que depois do período base tais valores passam a ter a natureza de imposto definitivo;

6.16. não há qualquer motivo para que se deixe de aplicar a Solução de Consulta COSIT n.º 18/2006;

6.17. a jurisprudência do CARF também é neste sentido e é acompanhada pela doutrina;

6.18. não há, portanto, que invalidar no cômputo do crédito de saldo negativo, os valores correspondentes às antecipações mensais da contribuição compensadas, sob o argumento de que as compensações não teriam sido homologadas; pois não há fundamento jurídico para tal interpretação;

6.19. no Parecer, a PGFN fez mera recomendação à RFB para que os sistemas e procedimentos adotados na cobrança de antecipações de IRPJ e CSLL compensadas sejam aprimorados;

6.20. eventuais ajustes em sistemas ou procedimento não podem ser opostos como óbices para eficácia jurídica de qualquer direito do contribuinte;

6.21. se mantida a glosa, com tal compreensão da legislação, então, subsidiariamente, não devem ser cobradas as antecipações compensadas do ano calendário 2013, com base nos saldos negativos ora em discussão, em razão de este período também estar encerrado.

6.22. quanto ao imposto de renda pago no exterior, ele compõe os saldos negativos de IRPJ e CSLL, do ano-calendário 2012, e foi pago por sociedades nas quais a Manifestante manteve participação indireta, quais sejam: (i) Labatt Brewing Company Limited (“Labatt Canadá”), sediada no Canadá; (ii) Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C .A. y G. (“CMQ”), sediada na Argentina; (iii) Cervecería Paraguaya .A. (“Cervepar”), sediada no Paraguai; (iv) FNC S.A. (“FNC”), sediada no Uruguai; e (v) Cervecería Boliviana Nacional S..A. (“CBN”), sediada na Bolívia.

6.23. A Autoridade Administrativa deixou de reconhecer os comprovantes de pagamento de imposto de renda no exterior, pois estes não teriam sido consularizados e traduzidos para a língua portuguesa.

6.24. primeiramente, o artigo 16 da Lei 9.430/96 dispensa a necessidade de apresentação de comprovantes de arrecadação do imposto pago ou retido no exterior prevista no §2º, do art. 26, da Lei n.º 9.249/1995, de forma que, a partir da apresentação dos documentos de recolhimento do imposto de renda pago no exterior, conforme legislação de cada país, torna-se desnecessária a consularização de referidos comprovantes;

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

- 6.25. além disso, no caso da Argentina, é inaplicável o requisito de consularização, em razão do Acordo Brasil-Argentina de Simplificação de Legalizações em Documentos Públicos;
- 6.26. independentemente de referida dispensas, diligenciou no sentido de disponibilizar tais documentos devidamente consularizados com esta manifestação de inconformidade;
- 6.27. no processo de fiscalização foi-lhe concedido prazo improrrogável de 20 dias., o que lhe impossibilitou de reunir integralmente a documentação solicitada em tempo hábil;
- 6.28. em razão disso, somente conseguiu providenciá-los para apresentação com a presente manifestação de inconformidade;
- 6.29 para facilitar o julgamento, contratou empresa especializada para elaboração de Laudo Técnico de Natureza Contábil e Fiscal, para constatar e comprovar a apresentação integral dos comprovantes de arrecadação do imposto de renda pago no exterior pelas referidas subsidiárias indiretas;
- 6.30. os comprovantes de arrecadação de imposto de renda no exterior apresentados demonstram pagamento de imposto no exterior em montante mais do que suficiente para amparar a totalidade dos valores de imposto de renda no exterior utilizados para compor os saldos negativos de IRPJ e CSLL declarados no ano-calendário de 2012;
- 6.31. com relação à tradução juramentada, referida exigência não encontra respaldo na legislação de regência da compensação do imposto de renda pago no exterior, seja no artigo 26, da Lei nº 9.249/1995, seja no art. 14, da IN 213/2002;
- 6.32. os comprovantes estão em línguas estrangeiras acessíveis, espanhol e Inglês, portanto, de fácil compreensão;
- 6.33. portanto, referidos documentos devem ser devidamente avaliados, mesmo que sem a apresentação de traduções juramentadas, conforme inclusive já decidiu o CARF;
- 6.34. conforme decisões proferidas pelo CARF, bem como pelo Poder Judiciário, há de se sopesar a suposta necessidade de tradução juramentada, quando são compreensíveis os documentos apresentados;
- 6.35. dessa forma, a Autoridade Administrativa deveria apresentar os motivos pelos quais os documentos lhe restaram incompreensíveis;
- 6.36. nada obstante, esta-se providenciando a tradução juramentada de todos os comprovantes de pagamento de imposto de renda no exterior, relacionados ao presente caso, para serem apresentados, o que ainda não ocorreu devido ao volume de documentos;
- 6.37. subsidiariamente, caso se entenda pela desconsideração do imposto pago no exterior pela subsidiária indireta CMQ, então a própria adição dos lucros da CMQ às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, também deve ser afastada, nos termos do Tratado para evitar a Dupla Tributação, celebrado entre Brasil e Argentina, seja em razão do artigo VII, do Decreto 87.976/82, que prescreve que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante (Argentina) só são tributáveis nesse Estado, a não ser que empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante (Brasil) por meio de um estabelecimento permanente aí situado, o que não é o caso, seja com base no artigo X c/c artigo XXIII, parágrafo 2º, que prevê isenção para os dividendos distribuídos;
- 6.38. ainda que o controle da Manifestante sobre a CMQ seja indireto, o CARF já definiu que a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2002 considera que os resultados são diretamente absorvidos pela investidora brasileira, de modo que para efeitos de

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

aplicação de tratado contra dupla tributação deve ser considerado o país no qual está a subsidiária que efetivamente auferiu os lucros sujeitos a tributação;

6.39. mantida a desconsideração do imposto pago pela CMQ, requer-se seja excluída das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a adição referente aos lucros da CMQ, nos termos do Tratado contra dupla tributação firmado entre Brasil e Argentina;

6.40. quanto à questão da observância dos limites previstos na lei para compensação do imposto de renda pago no exterior, tais regras foram cumpridas pela Manifestante;

6.41. é equivocado o entendimento de que o imposto pago no exterior utilizado pela Manifestante não poderia ser admitido, dado que teria ultrapassado o valor do IRPJ e da CSLL apurados ao final do ano-calendário; pois o artigo 26, da Lei 9.249/95 não traz tal restrição;

6.42. não há qualquer previsão na lei de regência que determine como limite para utilização dos pagamentos de imposto de renda no exterior o valor de apuração de IRPJ e CSLL ao fim do ano-calendário;

6.43. o limite estabelecido no dispositivo legal de regência corresponde aos valores de IRPJ e CSLL incidentes no Brasil sobre os lucros do exterior, na proporção em que sejam efetivamente adicionados às respectivas bases de cálculo, nos termos do art. 26, caput, parágrafo 1º, da Lei 9.249/95;

6.44. foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor de R\$ 2.479.785.682,41, de modo que, ao aplicar as alíquotas de 10% e o adicional de 15% sobre referido valor, chega-se a um total de IRPJ devido de R\$ 619.946.420,58 sobre os lucros disponibilizados no exterior, adicionados ao lucro real:

Lucros Disponibilizados no Exterior	R\$ 2.479.785.682,31
IRPJ devido no Brasil (15%)	R\$ 371.967.852,34
Adicional 10%	R\$ 247.978.568,23
IRPJ s/ Lucros no Exterior	R\$ 619.946.420,58

6.45. quanto à CSLL aplicando-se a alíquota de 9%, resulta o valor R\$ 223.180.711,42;

Lucros disponibilizados no Exterior	R\$ 2.479.785.682,31
CSLL s/ Lucros no Exterior (9%)	R\$ 223.180.711,42

6.46. os valores de R\$ 615.364.312,78 e R\$ 221.531.152,60, utilizados para compor, respectivamente, os saldos negativos de IRPJ e CSLL, estão dentro dos correspondentes limites legais, de R\$ 619.946.420,58 e R\$ 223.180.711,42;

6.47. de qualquer forma a Manifestante não ultrapassou os supostos limites, uma vez que o imposto pago no exterior pode ser usado para compensação nas estimativas mensais de IRPJ e CSLL, apurados com base em balanços ou balancetes de redução, bem como do IRPJ e CSLL definitivos apurados no final do ano;

6.48. com respaldo nesse direito, foram utilizados para compensar as estimativas devidas de dezembro, de IRPJ e CSLL, os respectivos valores de R\$ 324.727,60 e R\$ 122.553.479,57 (Fichas 11 e 16 da DIPJ), enquanto que, na apuração definitiva do IRPJ e da CSLL, estes tributos foram compensados com os valores de R\$ 290.637.585,18 e R\$ 98.977.673,03, a título de imposto pago no exterior;

6.49. portanto a Manifestante utilizou pagamentos de imposto de renda no exterior em montante inferior ao que, de acordo com a Autoridade Administrativa, ela estaria autorizada;

Fl. 8 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

- 6.50. subsidiariamente, deve ser reconhecida a parte do excesso que pode ser atribuída aos valores de IRPJ e CSLL de períodos posteriores que foram compensados com os créditos ora discutidos, conforme se depreende do detalhamento de compensações que é parte integrante do Despacho-Decisório (subtítulo “Detalhamento da Compensação, valores Devedores e Emissão de Darf”):
- 6.51. a Instrução Normativa 213/2002, nos §§ 15 e seguintes, do art. 14, disciplina a possibilidade de utilização do imposto de renda pago no exterior e não utilizado no próprio ano-calendário para a compensação de imposto de renda e, por conseguinte, de CSLL, apurados em períodos subsequentes;
- 6.52. referidas compensações de imposto de renda e de CSLL devem ser homologadas com base no suposto excesso de crédito oriundo do imposto de renda pago no exterior;
- 6.53. subsidiariamente, ainda que se considere que houve excesso de utilização do imposto de renda pago no exterior, os despachos decisórios estão incorretos ao determinar que os saldos negativos de IRPJ e CSLL disponíveis, no ano-calendário de 2012, são iguais a zero;
- 6.54. conforme foi demonstrado, nos autos, a Manifestante trouxe todos os documentos necessários para que seja reconhecida a efetividade do pagamento do imposto de renda no exterior;
- 6.55. aplicando os limites considerados pela Autoridade Administrativa, as somatórias das parcelas de crédito pertinentes a cada tributo geram saldos negativos de IRPJ e CSLL nos respectivos valores de R\$ 35.658.094,63 e 16.224.549,02, passíveis de compensação com outros tributos em anos-calendário posteriores;
- 6.56. caso se decida pela manutenção da interpretação de que houve excesso de utilização do imposto de renda pago no exterior para compor os saldos negativos de IRPJ e CSLL, não deverá haver a incidência de penalidades e de juros sobre as compensações não homologadas, em razão deste suposto excesso, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN;
- 6.57. depreende-se do referido artigo que a observância de atos normativos, decisões e/ou práticas reiteradas das autoridades administrativas enseja a exclusão de quaisquer penalidades, dos juros de mora e de atualização do valor da base de cálculo do tributo, com vistas a preservar a segurança jurídica do contribuinte;
- 6.58. as compensações efetuadas com base no suposto excesso de utilização de imposto de renda pago no exterior foram realizadas pelo Programa de Formulário Eletrônico Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação em sua versão 5.1 (“Programa PER/DCOMP 5.1”), aprovado, em conjunto, com as respectivas instruções de uso, pela IN n.º 1.253, de 02/03/2012;
- 6.59. o Programa PER/DCOMP 5.1 e as respectivas instruções de uso aprovadas pela IN 1.253/2012 não apenas permitiam, como inclusive determinavam a utilização do imposto de renda pago no exterior além do suposto limite argüido pela Autoridade Administrativa, para a formação dos saldos negativos de IRPJ e CSLL ora discutidos;
- 6.60. Tal conclusão consta do Laudo, como resultado de diversos testes realizados por meio do programa PER/DCOMP 5.1.
- 6.61. a partir do momento em que o imposto de renda pago no exterior compensado na DIPJ foi integralmente transcrito para a subficha correspondente, este valor passou a ser computado automaticamente nos saldos negativos de IRPJ e CSLL;
- 6.62. e isto ocorreu, sem que o Programa PER/DCOMP 5.1 emitisse qualquer aviso de erro ou inconsistência que pudesse inviabilizar a utilização do crédito;

Fl. 9 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

6.63. a Manifestante não apenas aplicou a legislação como seguiu à risca as instruções para preenchimento da respectiva declaração de compensação no Programa PER/DCOMP 5.1;

6.64. o próprio Programa induziu o contribuinte à conclusão de que seria possível a utilização do imposto de renda pago no exterior na composição do seu saldo negativo e que é possível sua compensação com quaisquer tributos federais, nos termos do art. 83 da Instrução Normativa n.º 1.300/2012;

6.65. portanto, as multas e os juros devem ser afastados;

7. Do exposto, requer a Manifestante seja reconhecido integralmente o direito ao crédito pleiteado e homologadas as compensações, cancelando-se a cobrança dos respectivos principais, das multas e dos juros sobre ele aplicáveis, ou caso se entenda pela manutenção da glosa do suposto excesso de utilização do imposto de renda pago no exterior. requer sejam:

(i) homologadas as compensações de imposto de renda e de CSLL apurados em períodos subsequentes, para os quais o suposto limite não se aplica;

(ii) homologadas as demais compensações, nos limites dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados, mesmo após a exclusão do suposto excesso de utilização de imposto de renda pago no exterior; e (iii) afastados os juros de mora e as multas incidentes sobre as compensações não homologadas, em razão da glosa do excesso de utilização do imposto de renda pago no exterior, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, uma vez que o procedimento compensação atendeu às determinações e instruções do Programa PER/DCOMP 5.1, aprovadas pela IN 1.253/2012

7.1. Protesta a Manifestante pela posterior juntada de documentos adicionais e complementares que julgue importantes para corroborar os fatos demonstrados, especialmente, das traduções juramentadas dos comprovantes de arrecadação do imposto de renda pago ou retido no exterior, juntados como anexos do Laudo;

7.2. caso entenda a DRJ pela determinação de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova, a Manifestante coloca-se desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

Conforme registrado no início deste relatório, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. Em apertada síntese, a DRJ/SPO acolheu a fundamentação da autoridade fiscal para a glosa do crédito pleiteado.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, apresentou as seguintes alegações:

- **Nulidade do v. acórdão recorrido por erro de procedimento:** a d. DRJ *a quo* afirma existir questão prejudicial externa à solução do mérito nos autos, mas ainda assim proferiu julgamento em vez de suspender o curso do presente processo: neste ponto, pugnou pela nulidade da decisão recorrida uma vez que a DRJ/SPO deveria ter suspenso o andamento do presente feito para aguardar o deslinde do processo em que se discute a compensação de estimativa mensal que compõe o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2012. Forte no artigo 313, V, a, do Código de Processo Civil, alegou haver *relação de prejudicialidade entre a presente demanda e o processo em que se discute a homologação da compensação da antecipação mensal glosada*.

- **Antecipações mensais compensadas:** neste ponto, a recorrente, com supedâneo na Solução de Consulta COSIT 18/2006 e nos Pareceres PGFN/CAT n.º 1.658/2011 e 193/2013,

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

reiterou as alegações acerca da possibilidade das estimativas compensadas poderem compor o saldo negativo, independentemente da homologação da compensação declarada por meio de DCOMP.

- **Subsidiariamente: impossibilidade de cobrança das antecipações mensais de IRPJ e CSLL compensadas com base nos saldos negativos ora discutidos:** segundo a contribuinte, a prevalecer o entendimento da DRJ no tópico anterior, também não seria possível a cobrança dos débitos de estimativas de IRPJ e CSLL que foram compensados por meio das DCOMP n.º 12422.96471.280213.1.3.02-5969 e 23567.84554.200513.1.3.02-2907.

- **Imposto de renda pago no exterior:** neste tópico, inicialmente, a recorrente informou que compensou as estimativas de IRPJ e CSLL de 12/2012, bem como o imposto e a contribuição devidos no ajuste anual, com o imposto pago no exterior pelas seguintes controladas indiretas:

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

Na sequência, considerando que a DRJ/SPO tinha indeferido o crédito em razão da falta de comprovação, pugnou pelo conhecimento dos elementos de prova juntados em sede de recurso voluntário, quais sejam:

. **Laudo Complementar da KPMG:** neste documento, haveria a demonstração (i) do investimento da contribuinte nas empresas que pagaram imposto no exterior; (ii) da adição dos resultados das empresas controladas no exterior nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL; (iii) da composição do imposto de renda pago pelas controladas indiretas no exterior. Assim, a KPMG teria chegado às seguintes conclusões:

- (i) Restou comprovada a interligação existente entre as empresas no exterior, no que toca às participações societárias, que a Ambev controla, direta ou indiretamente, e que tiveram os seus lucros tributados no Brasil em 31 de dezembro de 2012.
- (ii) Tal comprovação pode ser efetuada, inclusive em relação às empresas controladas indiretas que constam na árvore societária fornecida pela Ambev, por meio das demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de 2012 das referidas controladas.
- (iii) Com base no exame da documentação que nos foi apresentada, verificamos que o valor de R\$ 2.479.785.682,41 de lucros antes do imposto de renda apurados nas demonstrações financeiras de cada uma das controladas diretas e indiretas, encontra-se respaldado pelas demonstrações financeiras e foi objeto de adição fiscal ao lucro real e a base de cálculo da CSLL apurados pela Ambev.
- (iv) Com base nas informações obtidas junto às firmas-membros da KPMG, localizadas no Canadá, Argentina, Bolívia e Uruguai, Bolívia, bem como, ao escritório parceiro denominado (BENITEZ CODAS & ASOCIADOS), referente à legalidade dos documentos de arrecadação apresentados pela Ambev como comprovantes de quitação do imposto devido no exterior, constatamos o seguinte:

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

- Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa Labatt Brewing, localizada no Canadá, são os previstos nas instruções emanadas pelas autoridades fiscais desse país.
- Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa Cervecería Y Maltería Quilmes SAICA Y G (“CMQ”), localizada na Argentina, são os legalmente previstos na legislação e instruções das autoridades fiscais desse país.
- Os códigos de recolhimento constantes dos comprovantes relacionados aos pagamentos realizados pela Cervecería Y Maltería Quilmes SAICA Y G (“CMQ”), localizada na Argentina, correspondem aos utilizados para fins de quitação do imposto de renda nesse país
- Na Argentina, a operação de aquisição de crédito fiscal de terceiros e a sua utilização na compensação com débito de imposto de renda devidos é admitida e tem previsão na legislação desse país.
- Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa Cerveceria Paraguay, localizada no Paraguai, são os previstos nas instruções emanadas pelas autoridades fiscais desse país.
- Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa Cerveceria Boliviana localizada na Bolívia, são os previstos nas instruções emanadas pelas autoridades fiscais desse país.
- Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa F.N.C, localizada no Uruguai, são os previstos nas instruções emanadas pelas autoridades fiscais desse país. Cabe destacar, ainda, de que foi considerado para fins do presente Laudo, os valores relacionados ao imposto de renda (I.R.A.E), não sendo considerado como válidas, para fins de compensação com o imposto devido no Brasil, as parcelas relacionadas ao imposto incidente sobre o patrimônio (“Impuesto Al Patrimonio Antecipo”).

Demonstração do vínculo societário entre as empresas que pagaram impostos no exterior e a Recorrente: neste ponto, a recorrente detalha as participações detidas pela LABATT AS (sucedida por AMBEV LUXEMBOURG) e suas controladas, conforme tabela abaixo:

Participações Societárias Indiretas da Ambev em 31.12.2012											
Nível	Empresa	Ambev		QIB	Ambev Lux	LASI	Bemberg	ABC AB	Linthal	FNC	CMQ
		Direta	Indireta								
D	Ambev Luxemburgo	89,83%	-	-	-	-	-	-	-	-	-
I.1	Ampar	-	89,83%	-	100,00%	-	-	-	-	-	-
I.1	Labatt Brewing	-	89,83%	-	100,00%	-	-	-	-	-	-
I.1	Quilmes International (QIB)	-	89,83%	-	100,00%	-	-	-	-	-	-
I.2	Linthal ROU	-	89,83%	100,00%	-	-	-	-	-	-	-
I.3	LASI	-	89,83%	-	-	-	-	-	100,00%	-	-
I.3.1	Fábrica Paraguaya de Vidrios	-	89,57%	-	-	99,71%	-	-	-	-	-
I.3.2	Serviempresas	-	89,83%	-	-	100,00%	-	-	-	-	-
I.3.3	Oriental	-	89,83%	-	-	100,00%	-	-	-	-	-
I.3.4	Inv. Bemberg Chile Ltda.	-	89,83%	-	-	100,00%	-	-	-	-	-
I.3.5	Cerveceria Chile	-	89,83%	-	-	88,72%	11,28%	-	-	-	-
I.3.6	Austral Beverage Company AB	-	89,83%	-	-	100,00%	-	-	-	-	-
I.3.7	Eco de Los Andes	-	44,01%	-	-	48,99%	-	-	-	-	-
I.3.8	F.N.C. SA	-	87,64%	-	-	97,56%	-	-	-	-	-
I.3.9	Cerveceria Paraguaya	-	78,47%	-	-	87,14%	-	-	-	0,22%	-
I.4	Cerveceria Boliviana Nacional	-	76,96%	-	-	-	-	85,67%	-	-	-
I.3.10	Cerveceria y Malteria Quilmes	-	89,00%	-	-	94,74%	-	-	5,00%	-	-
I.5	Publicidad Relator	-	89,61%	-	-	-	-	-	5,00%	-	95,00%

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

. **Efetiva adição ao lucro real da Recorrente dos lucros correspondentes ao imposto pago no exterior:** a contribuinte teria adicionado às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, o montante de R\$ 2.479.785.682,42 da seguinte forma:

Descrição	Valor em R\$
Resultado Ambev Lux em 31.12.2012 (Lucro Líquido)	1.857.509.840,00
(x) Participação Societária Direta detida pela Ambev	89,83 %
Lucro auferido no exterior correspondente a participação societária da Ambev	1.668.516.751,28
(+) Acréscimo do valor de impostos pagos no exterior pelas controladas	792.940.499,84
Lucros auferidos no exterior e tributados no Brasil Ambev Luxebourg 1)	2.461.457.251,12
Resultado Dahlen em 31.12.2012 (Lucro Líquido)	18.328.431,30
(x) Participação Societária Direta detida pela Ambev	100%
Lucro auferido no exterior correspondente a participação societária da Ambev 1)	18.328.431,30
Total do Lucro Auferido no exterior adicionado em 2012	Σ1)= 2.479.785.682,42

. **Comprovantes de pagamento de impostos:** os comprovantes de recolhimento de imposto de renda no exterior teriam sido apresentados devidamente consularizados e traduzidos. Em diálogo com a decisão recorrida, a contribuinte, ainda com base no Laudo Complementar da KPMG, descreveu os elementos de prova para as seguintes controladas indiretas: Labatt Canadá, CMQ, Cervepar, CBN, FNC. Os comprovantes de pagamentos podem ser resumidos na seguinte tabela:

Recolhimentos	Total
Pagamentos de IR no exterior	713.312.996,90
Compensações de IR no Exterior	66.417.088,98
Retenções de IR no exterior	70.974.751,54
Total	850.704.837,42

. **Subsidiariamente: desconsideração do imposto pago no exterior pela CMQ e consequente exclusão da respectiva adição dos lucros da CMQ nas bases do IRPJ e da CSLL:** a recorrente argumentou que, a prevalecer o entendimento de que não houve a comprovação do pagamento do imposto no exterior, a adição dos lucros da CMQ às bases de cálculo de IRPJ e CSLL deveria ser desconsiderada por força do previsto no artigo VII do Tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Argentina. Cito suas palavras:

129 Com efeito, o Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982, promulgou o referido tratado, o qual estabelece em seu Artigo VII que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante (Argentina) só são tributáveis nesse Estado, a não ser que empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante (Brasil) por meio de um estabelecimento permanente aí situado – o que não é o caso dos autos.

130 A partir da leitura de referido dispositivo, constata-se facilmente que os lucros auferidos pela CMQ somente deveriam ser tributados na Argentina.

131 Nem se alegue, como pretendeu a D. DRJ, que na sistemática da legislação doméstica brasileira os lucros disponibilizados constituem, na realidade, dividendos presumidamente distribuídos à Recorrente e, por esse ângulo, poderiam então ser tributados no Brasil.

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

131.1 Isso porque o Artigo X do Tratado Brasil-Argentina estabelece, de fato, que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante (no caso, a CMQ) a um residente do outro Estado Contratante (a Recorrente) são tributáveis nesse outro Estado (Brasil), podendo ser também tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os pagam (Argentina), de acordo com a legislação desse último Estado.

131.2 Todavia, o parágrafo 2º do Artigo XXIII do Tratado Brasil-Argentina prevê que os dividendos pagos por sociedade na Argentina para sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% do capital da sociedade pagadora (como é o caso da relação entre CMQ e a Recorrente), que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições do Tratado, estarão isentos de tributação no Brasil.

132 Desta forma, ainda que tratados como dividendos distribuídos à Recorrente, a tributação pelo Brasil estaria desautorizada tendo em vista a disposição do Tratado.

133 De outro lado, ainda que o controle da Recorrente sobre a CMQ seja indireto, o CARF já definiu que a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2002 considera que os resultados são diretamente absorvidos pela investidora brasileira, de modo que para efeitos de aplicação de tratado contra dupla tributação, deve ser considerado o país no qual está a subsidiária que efetivamente auferiu os lucros sujeitos a tributação.

. Atendimento dos limites previstos na Lei para compensação imposto de renda pago no exterior: segundo a alegação, a compensação efetuada pela contribuinte na DIPJ estaria de acordo com o limite legal. Reproduzo excerto que aborda a questão:

140 Tanto a D. Fiscalização como a D. DRJ entenderam que o valor do imposto de renda recolhido no exterior utilizado pela Recorrente não poderia ser admitido por ter excedido o valor do IRPJ e da CSLL apurados ao final no ano-calendário pela Recorrente.

141 Ocorre que o v. acórdão recorrido deu mais importância ao texto da IN 213/02 **do que ao art. 26 da Lei 9.249/95**, que garante o direito da Recorrente de compensar o imposto pago no exterior sobre os lucros adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não impõe este tipo de limite.

[...]

144 Ao contrário do entendimento que a D. Fiscalização quer adotar, não há qualquer previsão na Lei de regência que determine como limite para utilização dos pagamentos de imposto de renda no exterior o valor de apuração de IRPJ e CSLL ao fim do ano-calendário.

145 De outro modo, o limite estabelecido no dispositivo legal de regência corresponde aos valores de IRPJ e CSLL incidentes no Brasil sobre os lucros do exterior (art. 26, *caput*, da Lei 9.249/95), na proporção em que sejam efetivamente adicionados às respectivas bases de cálculo (art. 26, § 1º, da referida Lei).

146 Ou seja, é permitido ao contribuinte compensar o imposto de renda pago por subsidiárias no exterior com o imposto devido no Brasil até o limite do IRPJ e da CSLL devidos sobre os lucros destas subsidiárias efetivamente adicionados às bases de cálculo do imposto de da contribuição.

. Subsidiariamente: Necessidade de consideração dos valores de Imposto de Renda no Exterior utilizados para pagamentos de CSLL e IRRF: neste ponto, a recorrente alega que, caso prevaleça o entendimento da fiscalização e da DRJ no item anterior, o suposto excesso de compensação poderia ser utilizado em períodos posteriores.

Fl. 14 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

. **Subsidiariamente: Necessidade de consideração da parcela do Saldo Negativo composta pelas Estimativas e IRRF pagas ou compensadas no período:** mesmo que prevaleça a interpretação da fiscalização e da DRJ acerca do excesso, ou seja, de que o limite para compensação seja o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste, ainda sim seria necessário reconhecer que as demais parcelas (retenções na fonte, antecipações mensais pagas ou compensadas) deveriam compor o saldo negativo de IRPJ e CSLL em 2012.

. **Inaplicabilidade de juros de mora e multa referentes ao suposto excesso de imposto de renda pago no exterior utilizado na composição do saldo negativo, nos termos do art. 100, do CTN:** neste ponto, a recorrente pugnou pelo afastamento de multas e juros em razão de ter atuado conforme a prática e as orientações da RFB por meio do sistema PER/DCOMP. Reproduzo trecho da peça recursal:

196 Como será demonstrado, o Programa PER/DCOMP 5.1 e as respectivas instruções de uso aprovadas pela IN 1.253/2012 não apenas permitiam, como inclusive determinavam a utilização do imposto de renda pago no exterior sem limita-lo de qualquer forma para a composição dos saldos negativos de IRPJ e CSLL ora discutidos.

196.1 Ao contrário do que afirma a D. DRJ, a existência do suposto limite não se extrai de forma óbvia da legislação aplicável, tanto que versões mais recentes do Programa PER/DCOMP impõe esta limitação aos usuários.

[...]

198 Pois bem, para se iniciar o preenchimento de uma declaração de compensação de saldo negativo pelo programa PER/DCOMP 5.1, o contribuinte deve preencher a ficha “Saldo Negativo de IRPJ”⁹.

199 Nesta ficha são preenchidas informações acerca da origem e composição do saldo negativo utilizado na compensação. Dentre suas subfichas da ficha saldo negativo encontra-se a “IR Pago no Exterior”, conforme ilustra a figura abaixo:

[...]

201 Cumpre esclarecer, ainda, que as próprias instruções de preenchimento do programa PER/DCOMP relativas à subficha “IR Pago no Exterior” determinam que o contribuinte deve informar “o valor total do imposto de renda pago (retido) no exterior no período de apuração do IRPJ a que se refere o crédito objeto do Pedido Eletrônico de restituição ou da Declaração de Compensação, conforme informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)”:

[...]

202 Por sua vez, como já demonstrado anteriormente, a Recorrente declarou em sua DIPJ os valores de imposto de renda pagos no exterior para compensação do IRPJ e CSLL (tanto nos casos das antecipações mensais apuradas em dezembro de 2012 como no caso do IRPJ e da CSLL definitivos apurados ao fim do período base).

203 Assim, a partir do momento em que o imposto de renda pago no exterior compensado na DIPJ foi integralmente transcrito para a subficha correspondente, este valor passou a ser computado automaticamente nos saldos negativos de IRPJ e CSLL da Recorrente.

[...]

211 Assim, subsidiariamente requer-se que, ainda que se seja mantido o suposto limite de utilização do imposto pago no exterior arguido pela D. Fiscalização e corroborado

Fl. 15 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

pela D. DRJ, considerando o caráter normativo da IN 1.253/2012, que aprovou o Programa PER/DCOMP 5.1 e as respectivas instruções de preenchimento, de rigor o afastamento das multas e dos juros e das multas por aplicação do supracitado art. 100, parágrafo único, do CTN.

Ao final, a recorrente pediu a nulidade da decisão recorrida ou a sua reforma para que seja reconhecido integralmente o crédito e homologadas as compensações declaradas. Subsidiariamente, pediu:

(i) se mantido o entendimento que antecipações mensais cujas compensações não foram homologadas não podem compor o ajuste do final do ano-calendário, que seja cancelada a cobrança das antecipações mensais de janeiro de 2013, compensadas nestes autos, uma vez que estas também não poderão compor o ajuste do respectivo período base e assim não poderiam ser cobradas após o fim do respectivo ano-calendário;

(ii) se mantido, ainda que em parte, o suposto limite para utilização do imposto de renda pago no exterior, que sejam compensados com o suposto excesso os valores de imposto de renda e de CSLL apurados em períodos subsequentes, para os quais o suposto limite não se aplica;

(iii) homologadas as demais compensações, nos limites dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados mesmo após a exclusão do suposto excesso de utilização de imposto de renda pago no exterior; e

(iv) afastados os juros de mora e as multas incidentes sobre as compensações não homologadas em razão da glosa do excesso de utilização do imposto de renda pago no exterior, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, uma vez que o procedimento de compensação da Recorrente atendeu às determinações e instruções do Programa PER/DCOMP 5.1 conforme aprovadas pela IN 1.253/2012.

Protestou, também, pela juntada posterior de novos documentos e, se necessário, pela realização de diligência.

Na primeira oportunidade que esta Turma teve para apreciar o recurso voluntário, converteu-se o julgamento em diligência por meio da Resolução n.º 1401-000.538. Transcrevo os termos em que foi determinada a diligência:

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

Fl. 16 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

utilização com tradução juramentada. Neste ponto pode ser considerado o laudo anexado ao Recurso Voluntário, 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.

Contudo, a autoridade diligenciadora não se desincumbiu de sua responsabilidade a contento, de forma de houve nova conversão do julgamento em diligência por meio da Resolução n.º 1401-000.656.

Em atendimento à Resolução deste Colegiado, a fiscalização da RFB, após procedimento de ofício junto à contribuinte, elaborou Informação Fiscal por meio da qual concluiu que os documentos apresentados pela contribuinte não seriam suficientes para o reconhecimento do direito creditório pleiteado. Cito suas palavras:

De forma resumida destacamos alguns fatos que, pelo nosso entendimento, impedem o reconhecimento do crédito em favor da contribuinte:

1- A não apresentação de diversas demonstrações contábeis com resultados considerados no demonstrativo consolidado dos rendimentos tributados no Brasil não permitiram conferir a precisão dos valores demonstrados.

1.1- Aqui ressaltamos que, a consolidação dos resultados no presente caso, não é admitida pela legislação. Mas caso fosse, entendemos que a comprovação de um resultado consolidado depende da comprovação de todos resultados envolvidos na consolidação.

2- O fato da contribuinte haver consolidado os resultados das investidas diretas com os resultados das investidas indiretas, em desacordo com a legislação, permitiu que parte dos rendimentos com as incidências do imposto no exterior, não fosse oferecida à tributação.

3- Numa análise global dos documentos apresentados para atender ao item 4, com exceção de dois, não conseguimos visualizar todos valores das bases de cálculo dos tributos pagos informados. Pelo nosso entendimento, considerando a redação do Art. 395 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) vigente na época, achamos que os valores levados à tributação no Brasil, tem que ter relação direta com as bases de cálculo dos tributos pagos no exterior.

4- Por fim, vimos que alguns números apresentados não se encontram.

4.1- Pelo nosso entendimento, achamos que o imposto pago no exterior, compensado com o devido no Brasil, deveria ser inequivocamente identificado, demonstrando-se com clareza, os valores tributados no exterior e levados à tributação no Brasil (bases de cálculos), os percentuais de tributação, os valores efetivamente devidos, os pagamentos efetuados e os ajustes, demonstrando como o imposto devido foi liquidado. Os documentos apresentados pela contribuinte não permitiram esta constatação.

Para encerrar, informamos que os documentos e esclarecimentos apresentados em resposta à intimação, não nos permitiu convicção para confirmar a procedência do crédito pleiteado.

Fl. 17 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

Em sua manifestação, a contribuinte rebateu cada ponto levantado pela fiscalização para o não reconhecimento do crédito. As razões que fundamentaram sua manifestação foram resumidas nas seguintes palavras:

6 A despeito das dúvidas da Fiscalização, como será demonstrado, as ressalvas suscitadas acerca dos documentos e provas apresentados pela Recorrente não subsistem:

(i) **Quanto à adição de lucros no exterior**, a Recorrente foi fiscalizada pela RFB no período oportuno e, nesta fiscalização, a RFB revisou pormenorizadamente a adição de lucros das controladas indiretas que são objeto destes autos (i.e. as controladas indiretas mediante a Labatt Holding A/S – “**Labatt Dinamarca**” e Ambev Luxembourg S.à.r.l – “**Ambev Luxemburgo**”) – nesta fiscalização, a RFB **confirmou que a adição oferecida espontaneamente à tributação de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$2.461.457.251,11, incluiu os resultados devidamente consolidados das controladas indiretas da Recorrente**, tendo autuado apenas parcelas decorrentes de amortização de ágios reconhecidas nas próprias demonstrações financeiras das controladas diretas – valores estes que são discutidos no Processo 16561.720111/2017-77;

(ii) **Quanto à prova do pagamento do imposto no exterior**, não há fundamento legal para exigência da prova de apuração das bases de cálculo do imposto pago no exterior que, de toda forma, é completamente inútil e desnecessária para os fins alegados pela Fiscalização: como ocorre no Brasil, nas diversas jurisdições as bases do imposto, ainda que partam do lucro contábil, sofrem ajustes (adições e exclusões), de modo que resultam em valores completamente distintos do lucro contábil; por outro lado, a legislação brasileira determina que os contribuintes brasileiros adicionem o lucro contábil, apurado conforme a legislação comercial de cada país, de modo que as declarações de rendimentos ou de apuração do imposto jamais serviriam de prova dos lucros adicionados no Brasil;

(iii) **Ainda quanto à prova de pagamento do imposto no exterior**, as ressalvas da Fiscalização quanto a documentos específicos não subsistem à verificação detalhada dos respectivos comprovantes; e (iv) **Quanto à apuração dos limites de utilização**: ainda que partindo de premissa equivocada (tributação individualizada), o Relatório confirma que não houve excesso de utilização dos créditos de imposto de renda no exterior. Com efeito, o Relatório apurou os limites calculados para utilização contra o IRPJ devido (25%) contra os valores totais de créditos utilizados tanto para IRPJ como para CSLL; nesse procedimento, identificou excesso de R\$ 68.311.978,38 relativos à Labatt Canadá. Contudo, ao considerar o limite calculado para IRPJ (R\$367.331.314,24) e o limite calculado para CSLL (R\$132.239.273,12), não houve excesso nem mesmo na utilização dos valores pagos pela Labatt Canadá.

Era o que havia a relatar.

Fl. 18 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, o presente processo versa sobre o Pedido de Restituição – PER n.º 08996.07796.251013.1.7.03-9096, por meio do qual a contribuinte formalizou crédito decorrente de saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL apurado no ano-calendário 2012 no montante original de R\$ 98.977.673,03. O crédito seria composto das seguintes parcelas:

IR Pago no Exterior	R\$221.531.152,60
Estimativas mensais pagas	R\$624.514,23
Estimativa compensada com crédito de período anterior (DCOMP)	R\$15.600.034,79

Contudo, o direito creditório foi indeferido em razão da falta de confirmação do IR Pago no Exterior e das estimativas compensadas com créditos de períodos anteriores, conforme tabela abaixo:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	221.531.152,60	0,00	624.514,23	15.600.034,79	0,00	0,00	237.755.701,62
CONFIRMADAS	0,00	0,00	624.514,23	0,00	0,00	0,00	624.514,23

A glosa feita pela fiscalização foi inteiramente mantida pela autoridade julgadora de primeira instância na decisão ora vergastada.

Por sua vez, a recorrente, em apertada síntese, alegou:

- em relação às estimativas mensais compensadas com créditos de períodos anteriores, que estas deveriam compor o saldo negativo em questão;

- em relação ao IR pago no exterior, que estariam devidamente comprovados (i) o investimento nas controladas diretas e indiretas; (ii) a correta adição dos lucros no exterior às bases de cálculo de IRPJ e CSLL; (iii) o efetivo recolhimento do IR no exterior; e (iv) a compensação dentro dos limites legais.

Delineadas em breves palavras as questões controversas, passo à apreciação das alegações veiculadas na peça recursal.

Nulidade do v. acórdão recorrido por erro de procedimento: a d. DRJ *a quo* afirma existir questão prejudicial externa à solução do mérito nos autos, mas ainda assim proferiu julgamento em vez de suspender o curso do presente processo.

Neste ponto, a recorrente pugnou pela nulidade da decisão recorrida uma vez que a DRJ/SPO deveria ter suspenso o andamento do presente feito para aguardar o deslinde do processo em que se discute a compensação de estimativa mensal que compõe o saldo negativo de

Fl. 19 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

CSLL do ano-calendário 2012. Forte no artigo 313, V, a, do Código de Processo Civil, alegou haver *relação de prejudicialidade entre a presente demanda e o processo em que se discute a homologação da compensação da antecipação mensal glosada.*

Penso não ter razão a recorrente.

Inicialmente, vale destacar que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 prevê a nulidade das decisões de primeira instância quando forem prolatadas por pessoas incompetentes ou com preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

Não há que se falar em incompetência da DRJ/SPO para a apreciação da manifestação de inconformidade. Portanto, restaria verificar a possibilidade de se configurar a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

Nesta esteira, incumbe observar os termos nos quais a matéria foi abordada pela autoridade julgadora de primeira instância. Trago à colação excertos da fundamentação apresentada pela autoridade julgadora *a quo*:

23. Em regra, a apuração do imposto a pagar ao final do período de apuração deve levar em conta valores que a legislação permite deduzi-los do imposto de renda devido, como ocorre com as antecipações pagas, compensadas e incluídas em processo de parcelamento, as retenções na fonte e o imposto pago no exterior.

24. Se a somatória dessas parcelas, que compõem a apuração do imposto a pagar, supera o valor do imposto devido, têm-se saldo negativo e, conseqüentemente, crédito passível de restituição/compensação em favor do sujeito passivo.

25. Portanto, a análise do saldo negativo pleiteado pelo contribuinte requer, nos termos do artigo 170, do CTN, c/c artigo 74, da Lei 9.430/96, a confirmação dessas parcelas.

26. Dessa forma, partindo-se da premissa de que o crédito de saldo negativo, tal como qualquer crédito tributário, deve ser líquido e certo, para ser restituído ou utilizado na compensação de outros débitos, chega-se à inevitável conclusão de que as parcelas não confirmadas, dentre elas a estimativa compensada que não foi homologada, não podem compor aquele saldo.

27. Logo, não há qualquer reparo a ser feito na decisão administrativa, em discussão, que glosou as parcelas não confirmadas, resguardado o direito do Contribuinte de contestá-la, em sede do contencioso administrativo, regulado pelo Decreto 70.235/72, como prescreve o parágrafo 11, do artigo 74, da Lei 9.430/96.

Fl. 20 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

28. Não obstante tais considerações, é pertinente dizer que, em razão de algumas dessas parcelas serem objeto de declarações, às quais a lei dá força de confissão de dívida, portanto, de título executivo extrajudicial, não há como negar que, em certas situações, como a presente, em que a estimativa compensada não foi homologada, poderia, ante uma eventual inadequação dos controles, haver duas cobranças, sendo uma delas indevida, quais sejam a cobrança da estimativa compensada não homologada em um processo e, em outro, a cobrança de outros débitos, cuja compensação não foi homologada, devido à glosa daquela estimativa na composição do saldo negativo.

29. Note-se contudo que, diante de controles adequados, a existência de uma cobrança indevida é apenas aparente, dado que se o débito de estimativa vier a ser extinto, seja espontaneamente ou por meio de cobrança administrativa ou judicial, a estimativa, outrora glosada da composição do saldo negativo, passa a compô-lo.

[...]

31. Assim, o que de pronto se extrai, como ponto central da discussão gerada pela SCI COSIT n.º 18/2006 e que motivou a edição dos outros atos, citados pela Manifestante, é solucionar a questão sobre a viabilidade da cobrança de estimativa inadimplida.

32. Neste sentido o disposto no Parecer PGFN/CAT n.º 88/2014 leva ao entendimento de que a estimativa compensada não homologada é passível de cobrança, desde que encerrado o ano-calendário e desde que tenha composto a apuração do imposto definitivo, dado que, nesta situação, ela não teria mais a natureza de mera antecipação, mas de tributo.

33. Todavia, cabe aqui considerar que tal conclusão não pode significar que a estimativa inadimplida, declarada em instrumento de confissão de dívida e computada na apuração do imposto definitivo, seria hábil a dar a este os atributos de certeza e liquidez que a norma de restituição/compensação exige, mas sim que a cobrança desta parcela do imposto definitivo estaria garantida em processo autônomo.

[...]

35. Como não é de conhecimento deste relator que a RFB tenha emitido algum ato normatizando a matéria, após a edição do PARECER PGFN/CAT n.º 88/2014, acima transcrito, entende-se pela manutenção da glosa da estimativa compensada não homologada, de janeiro de 2012, cabendo frisar, contudo, que, na eventualidade, de esta vir a ser homologada, em decorrência de decisão definitiva favorável ao Contribuinte, ou de vir a ser paga, os efeitos tributários desses atos devem ser reconhecidos no presente processo, que tem por objeto o saldo negativo de CSLL, do ano calendário 2012. (grifei)

Conforme se pode constatar no trecho acima reproduzido, a DRJ/SPO considerou que, no mérito, as estimativas cujas compensações não houvessem sido homologadas não poderiam compor o saldo negativo em respeito ao disposto no artigo 170 do CTN.

Ademais, a questão da possibilidade de dupla cobrança seria afastada com a introdução de controles administrativos adequados. Tais controles administrativos permitiriam uma de duas soluções: (i) a extinção do débito relativo à estimativa mensal por meio da compensação e, conseqüentemente, a consideração desta para a composição do saldo negativo; ou (ii) a glosa da estimativa na composição do saldo negativo, com a decorrente inibição da cobrança do débito da estimativa no processo relativo à sua compensação. Creio ter sido nesse sentido a menção final do julgador de piso à possibilidade de reconhecimento do crédito neste feito.

Fl. 21 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

No entendimento da autoridade julgadora de piso, portanto, não haveria prejudicialidade, pois os controles internos da RFB permitiriam, no caso do indeferimento do crédito de saldo negativo de CSLL, a inibição da cobrança da estimativa não compensada.

Como se verifica, a autoridade julgadora *a quo* tratou a questão como matéria de mérito e fundamentou adequadamente a sua decisão. Desta forma, possibilitou que a contribuinte exercesse plenamente seu amplo direito de defesa. Assim, tenho que não houve cerceamento do direito de defesa.

Não havendo cerceamento do direito de defesa, não vislumbro a configuração da hipótese de nulidade da decisão de piso.

Entretanto, é oportuno mencionar que a matéria de mérito será tratada em seguida.

Destarte, voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso.

Antecipações mensais compensadas com créditos de períodos anteriores.

Neste ponto, a recorrente, com supedâneo na Solução de Consulta COSIT 18/2006 e nos Pareceres PGFN/CAT n.º 1.658/2011 e 193/2013, reiterou as alegações acerca da possibilidade das estimativas compensadas poderem compor o saldo negativo, independentemente da homologação da compensação declarada por meio de DCOMP. Transcrevo excerto da peça recursal:

26 Pois bem. A D. DRJ insistiu na posição da D. Fiscalização de ignorar a expressa determinação da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (“COSIT”) da RFB para não glosar antecipações mensais cujas compensações não tenham sido homologadas na verificação de saldos negativos declarados pelos contribuintes (determinação constante na Solução de Consulta Interna COSIT 18/2006, referida na Manifestação de Inconformidade).

27 Desconsiderando os corretos fundamentos jurídicos de referida Solução de Consulta Interna da COSIT, a D. DRJ entendeu que as parcelas dos saldos negativos correspondentes às compensações não homologadas não gozariam da liquidez e certeza necessárias para considera-las crédito disponível para compensação, nos termos do art. 170, do CTN.

[...]

36.1 Vê-se do excerto acima que, ao contrário do que afirma a D. DRJ, o objeto da Solução de Consulta Interna 18/2006 era exatamente a situação tratada nos autos – e não simplesmente discutir se antecipações mensais de IRPJ e CSLL poderiam ou não ser executadas pela Fazenda Nacional depois de encerrado o período de apuração anula de referidos tributos.

36.2 Esta possibilidade de execução é o pressuposto jurídico que dá a certeza à esta parcela do crédito, de modo que **a conclusão expressa da COSIT foi de que não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do saldo negativo.**

37 Nada obstante a clareza de referida conclusão, a aplicação da Solução de Consulta Interna COSIT 18/2006 era controversa em virtude do disposto nos Pareceres PGFN/CAT n.º 1.658/2011 e 193/2013.

38 Ademais, são exatamente a certeza e a liquidez destas parcelas que formam a premissa da qual a D. PGFN, por meio do Parecer PGFN/CAT n.º 88/20143, parte para

Fl. 22 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

chegar à conclusão de que tais antecipações, compensadas, podem ser cobradas depois do final do período de apuração.

Creio ter razão a recorrente.

De fato, a fiscalização entendeu que a parcela de estimativa mensal de CSLL de janeiro de 2012, que foi compensada com créditos de períodos anteriores, não poderia compor o saldo negativo do ano-calendário 2012. Por esta razão, glosou parte do crédito pleiteado. Trago à colação trecho do documento que detalha a análise do crédito (anexo ao despacho decisório):

Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da Estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JAN/2012	25758.36144.290212.1.3.02-9076	15.600.034,79	0,00	15.600.034,79	DCOMP não homologada
Total		15.600.034,79	0,00	15.600.034,79	

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 0,00

Todavia, tal glosa não se coaduna com o entendimento que esta Turma tem sobre a matéria.

Esta Turma, forte no Parecer Normativo COSIT nº 02/2018, tem posição sólida no sentido de reconhecer a possibilidade da estimativa mensal de IRPJ ou CSLL, que tenha sido compensada com crédito de período anterior por meio de DCOMP, compor o respectivo saldo negativo, independentemente da homologação da compensação. Neste sentido trago alguns precedentes, cujas ementas estão reproduzidas somente na parte que interessa:

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ADIMPLENTO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. PRESCINDIBILIDADE DE HOMOLOGAÇÃO PARA COMPOR SALDO NEGATIVO. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 2/2018.

A declaração de compensação regularmente declarada tem o efeito de extinguir o crédito tributário, inclusive, para fins de composição do saldo negativo. Assim, a não homologação da DCOMP não macula o crédito relativo ao saldo negativo apurado ao final do ano-calendário, pois o crédito tributário desta estimativa fora definitivamente constituído, e será objeto de cobrança em processo administrativo próprio. Tal entendimento, inclusive, é corroborado pelo Parecer Normativo COSIT nº 2, de 03 dezembro 2018. (Acórdão CARF nº 1401-005.500, de 18/05/2021)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Exercício: 2013 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP) DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ COMPOSTO POR COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVAS NÃO HOMOLOGADAS. GLOSA DE CRÉDITO. IMPROCEDÊNCIA. PARECER NORMATIVO COSIT nº 02/2018.

Não cabe a glosa de créditos de estimativas compensadas por meio de DCOMP, ainda que não homologada, tendo em vista o efeito de confissão de dívida. O valor não homologado será objeto de cobrança e deve compor o saldo negativo do período. (Acórdão CARF nº 1401-005.681, de 21/07/2021)

Destarte, é de se acolher a alegação da recorrente e reconhecer que a estimativa mensal de CSLL de janeiro de 2012, no valor de R\$ 15.600.034,79 deve compor o saldo negativo do ano-calendário.

Voto, portanto, neste ponto, por dar provimento ao recurso voluntário.

Fl. 23 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

Uma vez que se dá provimento neste ponto ao recurso voluntário, considero prejudicada a alegação subsidiária formulada pela contribuinte no tópico *Impossibilidade de cobrança das antecipações mensais de IRPJ e CSLL compensadas com base nos saldos negativos ora discutidos*.

Passo às questões relativas à parcela do crédito correspondente ao imposto de renda pago no exterior.

Imposto de renda pago no exterior.

Preambularmente, em relação ao tema, impende lembrar que incumbe à contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado por meio do PER e utilizado em DCOMP para extinguir sob condição resolutória débitos de sua responsabilidade. Considerando que, na espécie, trata-se de saldo negativo de CSLL com a utilização de créditos de IR pago no exterior, é preciso comprovar que foi corretamente apurada a CSLL devida no ajuste anual, bem como os créditos de IR no exterior aptos a serem considerados no ajuste anual.

Nesta esteira, consoante legislação abaixo mencionada, incumbe à contribuinte comprovar: (i) o investimento nas controladas diretas e indiretas; (ii) a apuração e a correta adição dos lucros auferidos no exterior à base de cálculo da CSLL; e (iii) os valores de imposto pagos no exterior (em montante suficiente para a compensação do IRPJ e da CSLL).

Caso comprovados estes pontos, é preciso, por fim, demonstrar que a compensação foi efetuada dentro dos limites previstos pela legislação de regência.

Também é oportuno destacar que, na espécie, a fiscalização indeferiu a parcela do crédito relativa ao pagamento de imposto de renda no exterior porque a documentação apresentada pela contribuinte era inapta para fazer a prova pretendida. Cito as palavras da fiscalização:

De acordo com a legislação citada, os documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 112/276 do processo 10880.724576/2016-27 e fls. 39/200 do processo 10880.724745/2016-29) não serão admitidos para a comprovação da quitação do montante de R\$ 836.895.465,38, utilizado como dedução do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário 2012, pois:

- Foram apresentados unicamente em língua estrangeira, sem a correspondente tradução para a língua portuguesa, por tradutor juramentado;
- O contribuinte não apresentou os comprovantes de quitação do IR no exterior, devidamente reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro.
- O contribuinte não demonstrou ter atendido os limites de utilização de IR do exterior definidos na Lei 9.249/1995 e na Instrução Normativa SRF 213/2002. Ao contrário, verificou-se utilização acima dos limites legais, conforme abaixo discriminado:

Tributo	Valor devido no AC 2012	Valor do IR do exterior utilizado como dedução
IRPJ	R\$360.384.822,23	R\$615.364.312,78
CSLL	R\$138.778.028,59	R\$221.531.152,60

Fl. 24 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

Entretanto, ao longo do processo, a contribuinte evoluiu na produção de provas para demonstrar a liquidez e certeza do direito creditório sob exame. A evolução da instrução probatória atendeu ao diálogo inerente ao processo administrativo fiscal uma vez que tanto o despacho decisório quanto a decisão de primeira instância fundaram-se na insuficiência de provas que dessem suporte ao crédito pleiteado. Assim, tenho que os elementos probatórios apresentados originalmente em sede de recurso voluntário, bem como aqueles apresentados à autoridade diligenciadora, devem ser conhecidos consoante disposição do artigo 16, § 4º, “c”, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

[...] – grifei.

Todavia, uma vez que a fiscalização ainda não havia analisado a documentação apresentada em etapas posteriores do processo, esta Turma houve por bem converter o julgamento em diligência para proporcionar à autoridade diligenciadora a oportunidade de examiná-la, bem como à contribuinte de complementá-la.

Neste contexto, passo à apreciação das alegações formuladas pela contribuinte à luz das provas produzidas e da manifestação da autoridade diligenciadora.

Na peça recursal, a recorrente informou ter juntado aos autos o Laudo Complementar da KPMG. Neste documento, haveria a demonstração (i) do investimento da contribuinte nas empresas que pagaram imposto no exterior; (ii) da adição dos resultados das empresas controladas no exterior às bases de cálculo de IRPJ e CSLL; (iii) da composição do imposto de renda pago pelas controladas indiretas no exterior. Assim, a KPMG teria chegado às seguintes conclusões:

(i) Restou comprovada a interligação existente entre as empresas no exterior, no que toca às participações societárias, que a Ambev controla, direta ou indiretamente, e que tiveram os seus lucros tributados no Brasil em 31 de dezembro de 2012.

(ii) Tal comprovação pode ser efetuada, inclusive em relação às empresas controladas indiretas que constam na árvore societária fornecida pela Ambev, por meio das demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de 2012 das referidas controladas.

(iii) Com base no exame da documentação que nos foi apresentada, verificamos que o valor de R\$ 2.479.785.682,41 de lucros antes do imposto de renda apurados nas demonstrações financeiras de cada uma das controladas diretas e indiretas, encontra-se respaldado pelas demonstrações financeiras e foi objeto de adição fiscal ao lucro real e a base de cálculo da CSLL apurados pela Ambev.

Fl. 25 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

(iv) Com base nas informações obtidas junto às firmas-membros da KPMG, localizadas no Canadá, Argentina, Bolívia e Uruguai, Bolívia, bem como, ao escritório parceiro denominado (BENITEZ CODAS & ASOCIADOS), referente à legalidade dos documentos de arrecadação apresentados pela Ambev como comprovantes de quitação do imposto devido no exterior, constatamos o seguinte:

Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa Labatt Brewing, localizada no Canadá, são os previstos nas instruções emanadas pelas autoridades fiscais desse país.

Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa Cervecería Y Maltería Quilmes SAICA Y G (“CMQ”), localizada na Argentina, são os legalmente previstos na legislação e instruções das autoridades fiscais desse país.

Os códigos de recolhimento constantes dos comprovantes relacionados aos pagamentos realizados pela Cervecería Y Maltería Quilmes SAICA Y G (“CMQ”), localizada na Argentina, correspondem aos utilizados para fins de quitação do imposto de renda nesse país

Na Argentina, a operação de aquisição de crédito fiscal de terceiros e a sua utilização na compensação com débito de imposto de renda devidos é admitida e tem previsão na legislação desse país.

Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa Cerveceria Paraguay, localizada no Paraguai, são os previstos nas instruções emanadas pelas autoridades fiscais desse país.

Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa Cerveceria Boliviana localizada na Bolívia, são os previstos nas instruções emanadas pelas autoridades fiscais desse país.

Os comprovantes de arrecadação relativos à empresa F.N.C, localizada no Uruguai, são os previstos nas instruções emanadas pelas autoridades fiscais desse país. Cabe destacar, ainda, de que foi considerado para fins do presente Laudo, os valores relacionados ao imposto de renda (I.R.A.E), não sendo considerado como válidas, para fins de compensação com o imposto devido no Brasil, as parcelas relacionadas ao imposto incidente sobre o patrimônio (“Impuesto Al Patrimonio Antecipo”).

Em relação ao primeiro ponto destacado pela recorrente, relativo à demonstração dos investimentos e participações em controladas e coligadas, vale destacar que a autoridade diligenciadora anuiu expressamente com a demonstração feita pela contribuinte. Cito as palavras da fiscalização:

De acordo com as informações, os documentos destinados a atender o item 1, estariam constituídos pelos documentos denominados de anexos 2012.2.1 a 2012.2.19, juntados às fls. 7.441 a 9.163.

Pelas informações, os tributos utilizados nas compensações com os tributos devidos no Brasil foram pagos por, apenas, cinco investidas indiretas a saber: Cerveceria Y Malteria Quilmes SAICA, Cerveceria Boliviana Nacional S/A, Labatt Brewing Company Limited, Cerveceria Paraguaya S/A e FNC S/A. Todas relacionadas à investida direta Ambev Luxembourg S. à R.L. em 31/12/2012.

A contribuinte apresentou o diagrama dos investimentos, como segue:

[...]

Comparando os percentuais acima com as informações constantes dos documentos juntados ao processo, concluímos que os mesmos são procedentes. Desta forma,

Fl. 26 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

entendemos que a contribuinte atendeu de forma satisfatório ao que foi cobrado no item 1 da intimação. (grifei)

Tenho, desta forma, que o ponto restou incontroverso no processo.

Em relação ao segundo ponto sob discussão, ou seja, quanto à correta adição dos lucros auferidos no exterior à base de cálculo da CSLL, a fiscalização manifestou-se no sentido de não haver comprovação de que a contribuinte houvesse apurado corretamente a base de cálculo da CSLL no ajuste anual. A autoridade fiscal apontou duas razões para o indeferimento do crédito: (i) a consolidação dos resultados das controladas indiretas na controlada direta; e (ii) a falta de elementos probatórios e a existência de inconsistências nas demonstrações apresentadas. Cito suas palavras:

Para atender ao item 2, a contribuinte procedeu as juntadas dos documentos denominados “anexo 2012.1.1 a anexo 2012.1.9”, às fls. 7.078 a 7.440, e elaborou o demonstrativo denominado “anexo geral V”, juntado às fls. 7.022.

Como já mencionado, a soma dos rendimentos com as incidências dos tributos no exterior teria origem de investimentos indiretos relacionados ao investimento direto na Ambev Luxembourg S. à R.L., sucessora da Labatt Holding A.S. De acordo com as informações da contribuinte, tais rendimentos, levados à tributação no Brasil, estariam assim constituídos:

QUADRO 9 – Resultado da controlada direta Ambev Luxembourg e suas investidas (controles indiretas da Ambev)

Demonstração do resultado da Ambev Luxembourg	Valores em R\$	Referência
Resultado Labatt AS (30.11.2012)	1.592.993.504,00	Anexo 2012.1.6 pág 2
Resultado Ambev Luxembourg (31.12.2012)	(70.226.754,00)	Anexo 2012.1.7 pág 7
Lucro das controladas Indiretas (01.12.2012 a 31.12.2012)	413.073.334,00	Anexo Geral V
(=) Resultado antes do IR	1.935.840.084,00	
IR diferido	(78.330.244,00)	
(=) Resultado após IR	1.857.509.840,00	
% Participação Ambev	89,83%	
(=) Resultado Ambev Luxembourg [participação Ambev 89,83%]	1.668.516.751,27	
(+) Imposto pago no exterior (*)	792.940.499,84	
Base Tributável de Lucro Auferido no Exterior	2.461.457.251,11	

(*) valores de impostos pagos no exterior levantados a época da apuração do lucro

Com relação aos documentos contábeis comprobatórios dos rendimentos, 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 2012.

Pelo quadro às fls. 7.022, vimos que a contribuinte teria consolidado os rendimentos das investidas diretas com os rendimentos das investidas indiretas, sendo que as investidas indiretas com informações de pagamentos de impostos, estariam na condição de controladas.

Ocorre que, parte das demonstrações contábeis não foram apresentadas. Diversos resultados de investidas indiretas constantes do demonstrativo, não foram comprovados.

Pelo nosso entendimento, o demonstrativo às fls. 7.022 não é esclarecedor. Este documento foi elaborado com expressões em língua estrangeira, e a maior parte dos valores, como já mencionado, não constam de documentos probatórios juntados ao processo. Aparenta que os valores foram arredondados com as reduções de decimais, mas esta informação não consta expressa no documento. Também, não conseguimos

Fl. 27 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

estabelecer relação dos valores demonstrados neste quadro, com os valores levados à tributação no Brasil.

A título exemplificativo, vimos que não consta do processo elemento probatório de que a investida indireta Austral Beverage Company teria obtido um prejuízo de R\$ 1.716.447,00 no período. Na consolidação, este valor consome o lucro da investida Linthal S/A, de R\$ 1.696.271,00 (soma dos valores constantes do quadro às fls. 7.022).

Com relação aos investimentos diretos na Labatt Holding A/S (Dinamarca), Ambev Luxemburgo S. a R. L. e ao investimento indireto Dahlen S/A (Uruguai), só foram apresentadas demonstrações contábeis já convertidas para 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 n.º 9.430/96, dispõe:

[...]

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

[...]

Entendemos que o dispositivo acima, só se aplica aos casos de investimentos menos relevantes das investidas diretas ou indiretas 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 parte dos rendimentos, como segue:

FOLHAS	DATA	NOME DA EMPRESA	PAÍS	LUCRO ANTES DO IR - EM MOEDA LOCAL	TAXA DE CÂMBIO	LUCRO ANTES DO IR - EM REAIS	% DE PARTICIPAÇÃO DA AMBEV	PARTICIPAÇÃO DA AMBEV
7090	31/03/2012	Cerveceria Boliviana Nacional S/A	Bolivia	1.754.810.059,00	0,2656	466.077.551,67	76,96	358.693.283,77
7122	31/12/2012	Cerveceria Paraguaya S/A	Paraguay	685.521.000.000,00	0,0004814	330.009.809,40	78,47	258.958.697,44
7284	31/12/2012	Cerveceria y Malteria Quilmes S.A.I.C.A. y G	Argentina	3.138.643.714,00	0,416	1.305.675.785,02	89,60	1.169.885.503,38
7342	31/12/2012	FNC S/A	Uruguai	1.423.389.548,00	0,1073	152.729.698,50	87,64	133.852.307,77
7354	31/12/2012	Labatt Brewing Comp. Limited	Canadá	796.103.000,00	2,0546	1.635.673.223,80	89,83	1.469.325.256,94
Total não consolidado								3.390.715.049,29
Valor declarado - consolidado								2.461.457.251,11
Valor não declarado por consequência da consolidação								929.257.798,18

À partida, creio não ter razão a fiscalização ao apontar que, no período sob exame, antes das alterações promovidas pelos artigos 76 e seguintes da Lei n.º 12.973/2014, a contribuinte devesse adicionar diretamente os resultados das controladas indiretas nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Vejamos o que previa a norma administrativa veiculada pelo artigo 1º da IN SRF n.º 213/2002:

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.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

Fl. 28 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º 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.

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (grifei)

Trata-se de matéria tormentosa, mas filio-me à linha que interpreta o parágrafo 6º do artigo 1º da IN SRF n.º 213/2002, naquele momento, como um comando para a consolidação dos resultados das controladas indiretas na controlada direta. Neste diapasão, trago julgamentos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COMPENSAÇÃO

Improcede o pleito de compensação do IRPJ e CSLL relativos a lucros recebidos do exterior não declarados, exigidos de ofício, se os resultados das controladas indiretas já foram consolidados na controlada direta conforme atesta empresa de auditora, e os impostos pagos pela controlada indireta em questão já fazem parte dos Demonstrativos Financeiros, em relação aos quais a autuação já havia compensado os impostos recolhidos. (Acórdão CARF n.º 1201-001.918, de 18/10/2017)

LUCROS DO EXTERIOR. AUFERIDOS DIRETAMENTE Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO NA CONTROLADA DIRETA.

A controlada no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária. (Acórdão CARF n.º 1201-001.465, de 09/08/2016)

Fl. 29 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

Deste último acórdão, destaco parte da fundamentação, da lavra da ilustre conselheira Eva Maria Los:

64. IN SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, tendo em vista o disposto no Código Tributário Nacional CTN e as leis referentes à tributação de lucros oriundos do exterior, determinou:

[...]

65. O § 6º do art. 14 supra determina claramente que os lucros das controladas indiretas deveriam ter sido consolidados na controlada direta WEG Ibéria, na Espanha.

66. Também é claro § 2º do art. 1º, que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, sujeitos à incidência do IRPJ e CSLL, de que trata a legislação que a IN regulamenta são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Tem-se, portanto, que, no período sob exame, as pessoas jurídicas deveriam reconhecer nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL os resultados auferidos das controladas e coligadas diretas, sendo os resultados das controladas indiretas consolidados nas controladas diretas.

Contudo, restam as questões pontuadas pela fiscalização acerca das inconsistências das demonstrações e dos documentos apresentados.

Vale salientar que as questões apresentadas pela fiscalização são específicas, não se tratando de um questionamento genérico. Cito as palavras da autoridade fiscal:

Com relação aos documentos contábeis comprobatórios dos rendimentos, 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 2012.

[...]

Ocorre que, parte das demonstrações contábeis não foram apresentadas. Diversos resultados de investidas indiretas constantes do demonstrativo, não foram comprovados.

Pelo nosso entendimento, o demonstrativo às fls. 7.022 não é esclarecedor. Este documento foi elaborado com expressões em língua estrangeira, e a maior parte dos valores, como já mencionado, não constam de documentos probatórios juntados ao processo. Aparenta que os valores foram arredondados com as reduções de decimais, mas esta informação não consta expressa no documento. Também, não conseguimos estabelecer relação dos valores demonstrados neste quadro, com os valores levados à tributação no Brasil.

A título exemplificativo, vimos que não consta do processo elemento probatório de que a investida indireta Austral Beverage Company teria obtido um prejuízo de R\$ 1.716.447,00 no período. Na consolidação, este valor consome o lucro da investida Linthal S/A, de R\$ 1.696.271,00 (soma dos valores constantes do quadro às fls. 7.022).

Com relação aos investimentos diretos na Labatt Holding A/S (Dinamarca), Ambev Luxemburgo S. a R. L. e ao investimento indireto Dahlen S/A (Uruguai), só foram apresentadas demonstrações contábeis já convertidas para real, o que não nos permitiu conferir o correto procedimento de conversão.

Fl. 30 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

[...]

Um fato que nos causou dúvidas quanto à exatidão dos valores constantes das demonstrações contábeis apresentadas, foi observado nas conferências das demonstrações contábeis das investidas diretas Labatt Holding A/S (notas sobre investimentos às fls. 7.371) e Ambev Luxembourg (fls. 7.401), com a investida indireta Labatt Brewing Company Limited (fls. 7.355).

De acordo com o balanço patrimonial da Ambev Luxembourg, a conta “Ações em Empreendimentos Afiliados” apresentou o saldo de R\$ 6.580.052.958,00 em 31/12/2012. Este saldo estaria, assim, constituído:

Investimento Labatt Brewing C. Limited – Valor patrimonial (fls. 7.371).	1.388.725.104,00
Investimento Quilmes Int. Bermudas Ltd. - Valor patrimonial (fls. 7.371).	4.314.106.338,00
Investimento Ampar BVBA (fls. 7.371)	65.663.622,00
Contra partida da conta “Reservas de Reavaliação” (fls. 7.403).	811.557.893,00
Total	6.580.052.957,00

Ocorre que, o valor do patrimônio líquido da investida indireta Labatt Brewing C. Limited, constante do balanço patrimonial desta investida, elaborado em 31/12/2012 (fls. 7.355), apresentou o valor de R\$ 4.072.638.393,00 (1.982.205.000,00 em moeda local X 2,0546 (valor do dólar canadense em 31/12/2012) = R\$ 4.072.638.393,00). Não foram apresentadas as demonstrações contábeis das investidas Quilmes Int. Bermudas Ltd. e Ampar BVBA.

Como mencionado, dentre os documentos apresentados não constatamos informações que esclarecesse a divergência apontada. Se o balanço da investida direta Ambev Luxembourg fosse reconstituído com o valor do patrimônio líquido constante do balanço da Labatt Brewing C. Limited convertido para reais, teríamos:

ATIVO		PASSIVO	
Ativo fixo intangível – Ágio na medida em que foi adquirido por valiosa Consideração	9.978.115.885,00	Capital subscrito	1.581.683.772,00
Ativo fixo financeiro – Ações em empreendimentos afiliados – Saldo ajustado com o valor do patrimônio líquido constante do balanço da investida Labatt Brewing C. Limited, para o valor de R\$ 4.072.638.393,00.	9.263.966.246,00	Prêmio sobre ação e Prêmios semelhantes	14.235.153.945,00
		Reservas de reavaliação	811.557.893,00
		Resultado do exercício financeiro	-70.226.767,00
Ativo total	19.242.082.131,00	Passivo total	16.558.168.843,00
PARCELA DO PATRIMÔNIO BRUTO A DESCOBERTO			2.683.913.288,00

O quadro acima nos proporcionou dúvidas quanto à precisão dos resultados demonstrados.

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 [...] (grifei)

Na manifestação juntada aos autos após a Informação Fiscal elaborada pela RFB no final da diligência, quanto às inconsistências apontadas pela autoridade diligenciadora, a recorrente apresentou duas linhas de argumentação: (i) a apuração da base de cálculo da CSLL, especialmente o reconhecimento do lucro auferido no exterior, foi objeto de procedimento de fiscalização, que nada apontou de irregular, exceto “valores de amortização de ágios registrados nos próprios balanços das controladas diretas”; (ii) os documentos apresentados seriam suficientes para sanar as questões apontadas.

Quanto à primeira linha de argumentação, penso não ter razão a contribuinte. O procedimento administrativo de verificação da liquidez e certeza não se confunde ou é limitado pelo procedimento fiscal tendente ao lançamento de ofício de crédito tributário. Em outras

Fl. 31 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

palavras, o fato de a fiscalização não ter identificado outras irregularidades na apuração e na adição dos lucros auferidos no exterior não significa que, na diligência, esta questão não possa ser alvo de nova verificação.

É importante relembrar o contexto em que se realizou a diligência.

O exame do crédito veiculado pelo PER/DCOMP foi anterior ao lançamento de ofício (Despacho Decisório em 04/08/2016 e autos de infração lavrados em 13/10/2017). O crédito pleiteado foi negado porque a documentação de suporte apresentada à RFB era inapta. A glosa foi mantida pela DRJ porque a documentação ainda era inapta. Somente em sede de recurso voluntário é que a contribuinte logrou apresentar documentos aptos a serem examinados. Estes, conforme acima exposto, foram admitidos nesta etapa do processo por estarem de acordo com o diálogo do processo, em homenagem ao princípio da verdade material.

E é justamente em homenagem ao princípio da verdade material que a autoridade administrativa deve examinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, à luz da norma e com base nos documentos juntados aos autos. A diligência determinada por este Colegiado tinha exatamente o escopo de verificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. No caso de saldo negativo de CSLL, isso significa verificar se houve a correta apuração da CSLL devida no ajuste anual, assim como verificar se os créditos que compõem o alegado saldo negativo possuem liquidez e certeza.

Nesta esteira, examinando o Termo de Verificação Fiscal que embasou os lançamentos de ofício que constituem o objeto do processo n.º 16561.720111/2017-77, vê-se que o procedimento de fiscalização naquele processo centrou-se em infrações diversas daquelas levantadas pela autoridade diligenciadora nestes autos. Aqui, a autoridade diligenciadora questionou a documentação que deu suporte aos lucros auferidos no exterior que **foram declarados em DIPJ** e demonstrados nos PER/DCOMP. Lá, a fiscalização apurou os lucros que **não foram declarados na DIPJ**, ou seja, os lucros das controladas Lambic, Hohneck e Malteria Pampa, além de ágios na apuração do resultado da Ambev Luxemburgo. Para que não parem dúvidas, transcrevo excerto do Termo de Verificação Fiscal do processo n.º 16561.720111/2017-77:

45. A Ficha 09A (“Demonstração do Lucro Real”) da DIPJ do **ano-calendário de 2012** da Companhia de Bebidas das Américas – Ambev (fls. 5019/5419) evidencia que, para fim de apuração do lucro real, o sujeito passivo adicionou ao lucro líquido o valor de R\$ 2.479.785.682,41 a título de “Lucros Disponibilizados do Exterior” (Linha 07). Essa mesma adição também consta na página 74 da Parte A do seu Lalur do ano-calendário de 201214 (fl. 2387). Outrossim, idêntico valor foi adicionado ao lucro líquido para fim de determinação da base de cálculo da CSLL (Ficha 17/Linha 07).

46. A análise das Fichas 34 (“Participações no Exterior”) e 35 (“Participações no Exterior – Resultado do Período de Apuração”) da DIPJ do ano-calendário de 2012 da Ambev revela que a adição a título de “Lucros Disponibilizados do Exterior” decorreu dos resultados das seguintes controladas estrangeiras:

Nome da empresa	Lucros disponibilizados (R\$)
Ambev Luxemburgo	2.461.457.251,11
Dahlen S.A.	18.328.431,30
Total dos lucros disponibilizados	2.479.785.682,41

Tabela 3 – Lucros disponibilizados do exterior no ano-calendário de 2012

Fl. 32 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

47. Nas Fichas 34 (“Participações no Exterior”) referentes às demais controladas estrangeiras da Ambev não constam quaisquer outros lucros disponibilizados do exterior na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2012.

48. Será demonstrado adiante que a Ambev ilicitamente não disponibilizou os lucros das sociedades denominadas Lambic Holding S.A., Hohneck S.A. e Malteria Pampa S.A., todas domiciliadas na Argentina. Ademais, no que se refere à Ambev Luxemburgo, restará comprovado que o valor dos lucros disponibilizados foi inferior ao montante determinado pela legislação que rege a TBU.

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal do processo n.º 16561.720111/2017-77, verifica-se que a questão relativa aos lucros da Ambev Luxemburgo (consolidado com a Labatt Holding S/A) era a amortização de ágios de duas de suas controladas:

113. A questão a ser adiante minudenciada diz respeito à apuração desses resultados de 2012 da Ambev Luxemburgo e da Labatt Holding A/S, os quais serviram de base para a determinação dos correspondentes lucros disponibilizados pela Companhia de Bebidas das Américas – Ambev. Conforme se deduz das últimas demonstrações financeiras de 2012 da Labatt Holding A/S – compreendendo o período de 01/01/2012 a 30/11/2012 (fls. 1658/1662) – e da Ambev Luxemburgo – compreendendo o período de 17/12/2012 a 31/12/2012 (fls. 471/490) –, os lucros apurados por essas duas sociedades estrangeiras (investidoras) foram reduzidos em decorrência de amortizações dos ágios referentes às investidas Labatt Brewing Company Limited e Quilmes International Bermudas Ltd28 29, em suposta consonância com as legislações da Dinamarca e de Luxemburgo.

Tenho, portanto, que os exames feitos pela autoridade diligenciadora encontram-se dentro do escopo da diligência determinada por este Colegiado e que as questões levantadas não se confundem ou foram sanadas com os lançamentos de ofício efetuados no processo n.º 16561.720111/2017-77.

Aliás, vale dizer, *obiter dictum*, que a própria legislação processual prevê a possibilidade de reexame de período fiscalizado e, até mesmo, o lançamento complementar em decorrência de exames ocorridos durante o processo administrativo fiscal. É o que preveem os artigos 41 e 42 do Decreto n.º 7.574/2011:

Subseção IV

Do Lançamento Complementar

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 18, § 3º , com a redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada;
ou

Fl. 33 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Subseção V

Do Segundo Exame da Escrita

Art. 42. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal do Brasil (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º , § 2º ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

Por fim, impende salientar que a diligência não implica mudança de critério jurídico, até mesmo porque a questão aqui debatida é essencialmente fática, com base nos elementos de prova trazidos aos autos. O critério jurídico adotado mantém-se estável com a legislação em vigor no momento do fato jurídico tributário, conforme artigo 1º da IN SRF nº 213/2002, anteriormente transcrito.

Assim, neste ponto, a recorrente não tem razão.

Passo às questões levantadas pela autoridade diligenciadora relativas às inconsistências nos elementos probatórios. Centro-me nas questões que, a meu juízo, não foram enfrentadas pela contribuinte na manifestação em resposta à diligência:

(i) falta de apresentação da demonstração do resultado da Austral Beverage Company, cujo prejuízo foi consolidado na Ambev Luxemburgo e consumiu o lucro da Linthal S/A. Cito as palavras da autoridade diligenciadora:

A título exemplificativo, vimos que não consta do processo elemento probatório de que a investida indireta Austral Beverage Company teria obtido um prejuízo de R\$ 1.716.447,00 no período. Na consolidação, este valor consome o lucro da investida Linthal S/A, de R\$ 1.696.271,00 (soma dos valores constantes do quadro às fls. 7.022).

De fato, no demonstrativo de fls. 7.022, vê-se que houve a consolidação conforme descrito pela fiscalização:

Fl. 34 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

Austral Beverage Company	(1.716.447,00)	(7.613,00)
Publicidad Relator	-	
Oriental	(74,00)	
Quilmes International Bermuda	(17.408,00)	
Linthal S.A.	540.839,00	
Linthal S.A.	1.155.432,00	

A recorrente por sua vez, não se manifestou quanto à falta da demonstração do resultado da Austral Beverage Company. Para que não haja dúvida, reproduzo excerto da sua manifestação:

23 A fim de demonstrar que referidos valores efetivamente compreendiam o lucro destas controladas indiretas que pagaram os valores de imposto no exterior compensados, a Recorrente apresentou:

(i) a demonstração financeira preparada para fins de liquidação da Labatt Dinamarca (Anexo 2012.1.6 do Termo de Complementar da KPMG), em cujo resultado se incluiu, por equivalência patrimonial, o resultado das controladas indiretas Labatt Canadá, CMQ, FNC, CBN e Paraguaya até 30/11/2012;

(ii) tendo em vista que a legislação de Luxemburgo determina a consideração dos resultados de equivalência patrimonial em contas de patrimônio líquido e não de resultado (como se verifica na demonstração financeira da Ambev Luxemburgo – Anexo 2012.1.7 do Termo Complementar da KPMG), a Recorrente apresentou a memória de cálculo da consolidação dos resultados de dezembro/2012 na Ambev Luxemburgo, acompanhada das respectivas demonstrações financeiras das controladas indiretas Labatt Canadá, CMQ, FNC, CBN e Paraguaya (Anexo 2012.1.1 ao Anexo 2012.1.5 do Termo Complementar).

Pois bem, a legislação em vigor na época exigia a manutenção e a transcrição no Livro Diário das demonstrações financeiras das controladas que compusessem o lucro auferido no exterior. E, embora os resultados fossem consolidados na controlada direta, as demonstrações financeiras das controladas indiretas também deveriam ter o mesmo tratamento. Essa é a inteligência do artigo 6º, §§ 5º a 7º, da IN SRF nº 213/2002:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

[...]

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas. (grifei)

Fl. 35 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

Assim, para que se pudesse verificar se, de fato, os lucros auferidos no exterior foram corretamente reconhecidos na apuração da base de cálculo da CSLL de 2012, seria preciso apresentar as demonstrações financeiras da Austral Beverage Company.

(ii) apresentação de algumas demonstrações já convertidas em reais, o que impediu a verificação da conversão pelo câmbio conforme legislação de regência. Cito as palavras da fiscalização:

Com relação aos investimentos diretos na Labatt Holding A/S (Dinamarca), Ambev Luxemburgo S. a R. L. e ao investimento indireto Dahlen S/A (Uruguai), só foram apresentadas demonstrações contábeis já convertidas para real, o que não nos permitiu conferir o correto procedimento de conversão.

De fato, compulsando os documentos verificamos que as demonstrações da Labatt Holding A/S e da AmBev Luxembourg S à r L foram apresentadas em reais:

PROFIT/LOSS		
Labatt Holding A/S		
	BRL	BRL
	01/01/2012- 30/11/2012	01/01/2011 - 31/12/2011
Interest income bank	-	34
Profit in subsidiary Labatt Brewery Ltd	1,046,020,580	843,227,173
Profit in subsidiary Quilmes International Bermuda Ltd	1,252,709,000	1,097,364,149

BALANCE SHEET

Financial year from 01 01/01/2012 **to** 02 31/12/2012 (In 03 BRL)

AmBev Luxembourg S.à r.l.
5, rue Gabriel Lippmann
L-5365 Munsbach

A conversão em reais dos lucros auferidos e dos pagamentos de IR realizados no exterior pelo valor de venda é prevista nos artigos 6º, § 3º, e 14, § 2º, da IN SRF nº 213/2002:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

[...]

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

[...] - grifei

Fl. 36 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

[...]

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

[...] – grifei.

Destaco que a previsão de conversão pelo câmbio para venda na data da demonstração financeira é matéria pacífica no CARF, conforme Súmula CARF nº 94:

Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, a falta de apresentação das demonstrações financeiras na moeda local impede a verificação da correta conversão pelo valor do câmbio na data do encerramento da apuração.

(iii) inconsistência entre o montante do investimento na Labatt Brewing C. Limited registrado no balanço da Ambev Luxembourg (R\$ 1.388.725.104,00) e o valor do patrimônio líquido registrado no balanço patrimonial da Labatt Brewing C. Limited (R\$ 4.072.638.393,00). Transcrevo trecho da Informação Fiscal:

Um fato que nos causou dúvidas quanto à exatidão dos valores constantes das demonstrações contábeis apresentadas, foi observado nas conferências das demonstrações contábeis das investidas diretas Labatt Holding A/S (notas sobre investimentos às fls. 7.371) e Ambev Luxembourg (fls. 7.401), com a investida indireta Labatt Brewing Company Limited (fls. 7.355).

De acordo com o balanço patrimonial da Ambev Luxembourg, a conta “Ações em Empreendimentos Afiliados” apresentou o saldo de R\$ 6.580.052.958,00 em 31/12/2012. Este saldo estaria, assim, constituído:

Investimento Labatt Brewing C. Limited – Valor patrimonial (fls. 7.371).	1.388.725.104,00
Investimento Quilmes Int. Bermudas Ltd. - Valor patrimonial (fls. 7.371).	4.314.106.338,00
Investimento Ampar BVBA (fls. 7.371)	65.663.622,00
Contra partida da conta “Reservas de Reavaliação” (fls. 7.403).	811.557.893,00
Total	6.580.052.957,00

Ocorre que, o valor do patrimônio líquido da investida indireta Labatt Brewing C. Limited, constante do balanço patrimonial desta investida, elaborado em 31/12/2012 (fls. 7.355), apresentou o valor de R\$ 4.072.638.393,00 (1.982.205.000,00 em moeda local X 2,0546 (valor do dólar canadense em 31/12/2012) = R\$ 4.072.638.393,00). Não foram apresentadas as demonstrações contábeis das investidas Quilmes Int. Bermudas Ltd. e Ampar BVBA.

Como mencionado, dentre os documentos apresentados não constatamos informações que esclarecesse a divergência apontada[...]

Fl. 37 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

Acerca desses dois últimos pontos, a recorrente silenciou em sua manifestação.

Assim, tenho que a recorrente não comprovou adequadamente a correta adição dos lucros auferidos no exterior à base de cálculo da CSLL.

Conforme mencionado anteriormente, o saldo negativo de CSLL é apurado somando-se algebricamente o débito de CSLL apurado no ajuste anual com os créditos de IR pago no exterior, estimativas pagas e compensadas e retenções na fonte. Uma vez que a base de cálculo da CSLL devida não está suficientemente comprovada, o crédito decorrente de saldo negativo não ostenta os requisitos de liquidez e certeza necessários para seu deferimento.

Proposta de diligência.

Entretanto, considerando o andamento do processo e a posição desta Turma no sentido de privilegiar a verdade material, convertendo em diligência o feito, quando houver efetivo avanço por parte do contribuinte na instrução probatória em processos de direito creditório, voto neste ponto por converter o julgamento em diligência.

Passo, então a apreciar os demais pontos que, a meu juízo, devem ser incluídos no procedimento de diligência, além de abrir a oportunidade à contribuinte de fazer a comprovação dos tópicos acima relatados.

À partida, impende registrar que o critério aqui adotado é que o crédito a ser reconhecido está limitado pelas demonstrações feitas pela própria contribuinte por meio do Laudo da KPMG juntado aos autos. Para elaborar o laudo, a auditoria externa teria recorrido a representantes nos países de origem e examinado os documentos produzidos, bem como as legislações pertinentes. Destarte, não haveria sentido em reconhecer um crédito superior àquele que a recorrente defende ter direito com base em auditoria por si contratada.

Imposto pago no Canadá: Labatt Brewing Comp. Limited.

Neste ponto, a autoridade acatou a comprovação do IR pago no exterior, com a observação de que não teria havido a comprovação da base de cálculo do imposto pago no exterior e que alguns documentos não identificariam se o pagamento decorreria de IR sobre lucros. Cito suas palavras:

Conferindo os documentos relacionados à tributação no Canadá, vimos que a contribuinte juntou os supostos documentos de arrecadação de tributos, como segue:

[...]

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.

[...]

Nenhum documento apresentado pela contribuinte nos permitiu visualizar quais rendimentos foram tributados. Em nenhum documento constou a base de cálculo do tributo pago. Alguns documentos não permitiram nem saber se o pagamento foi realizado a título de imposto de renda sobre lucros.

Fl. 38 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

Entendemos que, o que foi cobrado no item 4 da intimação, abrangia a necessidade da contribuinte identificar quais rendimentos foram tributados.

Por seu turno, a contribuinte, na resposta após a diligência, aduziu que (i) a legislação não exige demonstrar quais as bases de cálculo do imposto no exterior e (ii) que todos os documentos trariam a informação de tratar-se de imposto corporativo.

Creio ter razão a contribuinte.

De fato, conforme anteriormente mencionado, a legislação de regência exige apenas que o contribuinte demonstre que adicionou às bases de cálculo de IRPJ e CSLL os lucros auferidos no exterior, sem que se precise demonstrar exatamente as bases de cálculo do imposto, visto que cada jurisdição impõe os respectivos ajustes para determinação da base de cálculo do imposto. O que a legislação pátria determina é que a contribuinte mantenha as demonstrações financeiras que, como é consabido, não se confundem com a demonstração da base de cálculo do imposto. Afinal, não cabe à autoridade tributária brasileira verificar se o pagamento do imposto no exterior está de acordo com as regras daquela jurisdição.

Quanto aos documentos, tem razão a contribuinte ao asseverar que a autoridade diligenciadora não identificou quais os documentos não trariam a informação de tratar-se de imposto sobre a renda. E ainda esclareceu que a informação consta sempre do documento de pagamento.

Assim, afastadas as observações feitas pela fiscalização, é de se reconhecer os pagamentos no montante de R\$ 435.643.292,62 relativos à participação societária na sociedade Labatt Brewing Comp. Limited.

Imposto pago na Argentina: Cerv. Y Malt. Quilmes Saica Y G.

Neste caso, a fiscalização também aceitou os comprovantes apresentados pela recorrente, apenas com a observação quanto à falta de demonstração das bases de cálculo do imposto no exterior, cuja exigência já foi afastada no item anterior,

Muito bem, os documentos foram aceitos como hábeis pela fiscalização. Contudo, há uma questão de direito a tratar.

Observo que parte dos comprovantes de imposto no exterior não se referem a pagamentos ou retenções, mas a compensações. Ora, a legislação de regência exige que o imposto a ser compensado tenha sido “efetivamente pago” e não decorra de incentivo fiscal. É a inteligência do artigo 14 da IN SRF n.º 213/2002

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

[...]

Fl. 39 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

[...] - grifei

Para ilustrar, utilizando-se a legislação brasileira como exemplo, pode-se dizer que a compensação de valores pagos indevidamente ou a maior corresponda a “valores efetivamente pagos”. Por outro lado, não corresponderiam a “valores efetivamente pagos” as compensações feitas a partir de créditos decorrentes de ressarcimentos de créditos presumidos de IPI.

Assim, para que os valores compensados no exterior possam ser aproveitados na composição do saldo negativo de CSLL ora pleiteado, seria preciso demonstrar que os valores compensados são equivalentes a efetivos pagamentos conforme legislação acima transcrita.

Vale dizer que essa posição significa um avanço em relação ao meu entendimento anterior, no qual limitava a possibilidade de utilização apenas aos valores pagos ou retidos, nos termos da IN RFB n.º 1.520/2014, que sucedeu a IN SRF 213/2002. Transcrevo os termos em que me manifestei no Acórdão n.º 1401-004.117, de 21/01/2020:

Ao cotejar a lista de pagamentos contidos no Laudo da KPMG com os documentos apresentados, constato quatro situações distintas: (i) pagamentos sem documentos de suporte; (ii) valores efetivamente pagos; (iii) valores objeto de retenção; e (iv) valores compensados.

É cediço que incumbe à recorrente comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Assim, os pagamentos que foram listados mas não são suportados por documentos hábeis e idôneos não podem compor o direito creditório.

A fim de que não parem dúvidas, constato que o próprio Laudo da KPMG, no Anexo Geral IX, reconhece os diversos pagamentos que não estão acompanhados dos respectivos documentos comprobatórios.

Quanto aos valores efetivamente pagos, adotamos o mesmo critério utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância no processo n.º 16692.720872/2017-33, no qual foram analisados os pagamentos efetuados em 2015, uma vez que a legislação da Argentina prevê o pagamento por meio eletrônico.

[...]

Em relação aos valores objeto de retenção, a recorrente apresentou documento emitido pela administração tributária (AFIP) denominado *Consulta de Retenções Tributárias* (Anexo 2016 3.5.7 do Laudo da KPMG).

É oportuno destacar que, nos termos do artigo 27 da IN RFB n.º 1.520/2014, abaixo transcrito, os montantes de IR retido no exterior incidente sobre os rendimentos da controlada/coligada são considerados tributos efetivamente pagos para fins da dedução de que trata o artigo 25 do mesmo diploma:

[...]

A última situação identificada é a dos montantes que foram compensados no exterior com outros créditos. Em relação a esta matéria, adoto o mesmo critério utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância. A legislação de regência, acima citada, admite apenas a compensação do imposto **efetivamente pago ou retido no exterior**. A

Fl. 40 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

legislação não admite a compensação no Brasil de montantes que foram objeto de compensação no exterior.

Desta forma, não há como deferir o aproveitamento de valores que teriam sido compensados no exterior sem que se esclareça se correspondem a valores efetivamente pagos.

Imposto pago na Bolívia: Cerveceria Boliviana Nacional:

A autoridade fiscal acolheu a comprovação fornecida pela recorrente no valor de R\$ 104.089.738,55. Cito suas palavras:

Com relação ao tributo pago na Bolívia, foram apresentados os documentos juntados às fls. 9.164 a 9.177, com os valores, como segue:

FOLHAS	CONTRIBUINTE	PAÍS	DOCUMENTO	PERÍODO	BC - MOEDA LOCAL	TAXA DE CÂMBIO PARA REAIS	BC - REAIS - EM 31/03/2012	VALOR PAGO - MOEDA LOCAL	TAXA DE CÂMBIO PARA REAIS	VALOR PAGO EM REAIS - EM 30/07/2012	VALOR PROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO (76,96%)
9167	Cerveceria Boliviana Nacional S/A	Bolívia	Declaração	2012	1.927.108.941,00	0,2656	485.280.134,73	456.777.235,00	0,2961	135.251.739,28	104.089.738,55

Os documentos da Bolívia foram considerados satisfatórios para as comprovações dos valores neles informados.

Pelo que vimos, a divergência expressiva entre o valor relacionado pela contribuinte às fls. 7.023 (R\$ 112.641.166,15) e o valor constatado, se deu em razão de diferença da taxa de câmbio. Este tipo de divergência deixa dúvidas em relação à precisão do valor tributado e naquele País e o valor oferecido à tributação no Brasil.

No entanto, vale destacar que a própria contribuinte reconheceu que o laudo da KPMG juntado aos autos reconheceu o direito a apenas R\$ 86.688.718,43. Transcrevo excerto da manifestação da contribuinte:

Com relação aos comprovantes de pagamentos de imposto de renda no exterior, a Fiscalização reconheceu a prova de pagamento em valores ainda maiores do que os identificados pela KPMG:

Controlada	País	Termo Complementar KPMG	Relatório da Fiscalização	Relatório - Quadro
Cerveceria y Maltería Quilmes	Argentina	231.149.098,31	231.129.710,55	Quadro pgs 11-12
Cerveceria Boliviana Nacional S.A.	Bolívia	86.688.718,43	104.089.738,55	Quadro pg. 12
Labatt Brewing Company Limited	Canadá	435.643.292,62	438.331.710,57	Quadro pg. 9
Cerveceria Paraguaya S.A.	Paraguai	50.601.929,58	50.799.098,08	Quadro pg. 12 (IRPJ) e pg. 13 (CSLL)
FNC S.A.	Uruguai	32.028.941,50	32.028.941,50	Não elaborou
Total		836.111.980,43	856.379.199,25	

Reproduzo trecho do Termo de Constatação Complementar emitido pela KPMG, por meio do qual a contribuinte defende a liquidez e certeza de seu crédito:

Fl. 41 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

7.1.2. Comprovantes de arrecadação Cerveceria Boliviana Nacional (Bolívia)

Conforme demonstrativo de créditos de imposto de renda pago no exterior fornecidos pela Ambev (**Anexo Geral VI**), o crédito oriundo da empresa Cerveceria Boliviana Nacional S.A. corresponde ao montante de **R\$ 86.688.718,43**.

Com base nos comprovantes de arrecadação (**Anexo 2012.3.1**) disponibilizados pela Ambev, contatamos a firma-membro da KPMG situada na Bolívia e enviamos os documentos apresentados como prova do pagamento do imposto no país. Realizamos questionamentos acerca da legalidade dos documentos e solicitamos a legislação legal que demonstre a previsão sobre a forma de recolhimento do imposto devido no país.

A firma-membro da KPMG Bolívia confirmou que os comprovantes de arrecadação disponibilizados pela Ambev se referem aos comprovantes utilizados na Bolívia para comprovação do efetivo pagamento do imposto sobre a renda (*Impuesto sobre Utilidades de las Empresas – IUE*).

Ora, se a própria auditoria contratada pela contribuinte, em contato com a KPMG Bolívia, considerou que apenas R\$ 86.688.718,43 foram efetivamente recolhidos na Bolívia, de acordo com os documentos por si produzidos, não vejo como acolher um valor maior do que aquele demonstrado pela própria interessada.

Assim, neste ponto, acolho tão somente o valor de R\$ 86.688.718,43.

Imposto pago no Paraguai: Cerveceria Paraguaya.

Quanto a esses pagamentos, a autoridade diligenciadora acatou quase todos os comprovantes de pagamento, exceto um, conforme se verifica no seguinte trecho:

A relação elaborada pela contribuinte, referente aos pagamentos efetuados no Paraguai, está demonstrada às fls. 7.023. Os documentos com as finalidades de comprovações foram juntados às fls. 9.178 a 9.234, e apresentam as informações como segue:

[...]

No documento destinado à comprovação do pagamento às fls. 9.229, constou a observação: “Não implica pagamento”. Também, não constatamos sinal de que o valor foi efetivamente pago. Os demais documentos foram admitidos como regulares para as comprovações de pagamentos de tributos, no entanto, em apenas um constou a base de cálculo do tributo apurado.

Foram constatadas divergências não muito expressivas com os valores relacionados pela contribuinte, face a diferenças de taxas de câmbio.

A questão em relação ao documento acima mencionado pela fiscalização foi esclarecida pela contribuinte nos seguintes termos:

50 Quanto ao recolhimento do imposto pela Paraguaya, localizada no Paraguai, a Fiscalização questiona o comprovante de pagamento juntado como Anexo 2012.3.2 pg. 6/57 e 7/57 do Termo Complementar da KPMG, sob o argumento de que haveria a ressalva de que tal documento não implicaria pagamento. Vejamos o documento:

[...]

Fl. 42 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

51 Ocorre, contudo, que além do documento acima citado, a Recorrente juntou o comprovante de recolhimento do imposto na rede bancária – Anexo 2012.3.2, pg. 5/57 do Termo Complementar da KPMG:

[segue comprovante de pagamento]

Tenho que a comprovação feita pela recorrente sana a questão levantada pela autoridade diligenciadora. Assim, é de se acolher os pagamentos no montante de R\$ 50.601.929,58.

Imposto pago no Uruguai: FNC.

Quanto aos pagamentos efetuados no Uruguai, a fiscalização destacou que o documento apresentado é um extrato de pagamentos sem a indicação das datas em que estes teriam sido efetuados, de forma que impossibilita a verificação da conversão conforme a legislação de regência. Cito suas palavras:

Por fim, às fls. 7.024 a contribuinte relacionou os pagamentos realizados no Uruguai.

Para comprovar os pagamentos foram juntados os documentos de fls. 9.407 a 9.438.

Não foram apresentados comprovantes de pagamentos com informações de bases de cálculo, período de apuração, vencimento e data de pagamento.

O documento apresentado se constitui numa relação de pagamentos obtida junto à base de dados do Órgão Fiscal daquele País, onde constam os valores mensais e o total pago no ano, de 369.565.449,00 em moeda local.

Não constatamos os documentos com as efetivas datas dos pagamentos, o que não nos permitiu conferir os corretos procedimentos de conversões.

A recorrente, em sua manifestação, não sanou a questão da determinação das datas dos pagamentos. Reproduzo excerto da manifestação elaborada após a diligência:

53 Quanto ao recolhimento do imposto pela FNC, localizada no Uruguai, a Fiscalização afirma que os documentos juntados pela Recorrente não esclareceriam as datas exatas de pagamento dos valores no exterior.

54 Contudo, os documentos deixam evidente o período a que se refere cada pagamento:

[...]

55 A Firma-membro da KPMG no Uruguai confirmou que o imposto de renda no Uruguai é denominado “IRAE” e está previsto na legislação daquele País no Título 4 “*Impuesto a Las Rentas de Las Actividades Económicas*”, juntado como **Anexo 2012.4.18** do Termo Complementar da KPMG.

55.1 Nestes termos, a comprovação do imposto quitado no Uruguai pode ser feita através de extrato, obtido pelo sistema do governo federal do Uruguai, que relaciona os valores do imposto quitados mensalmente – documento este que foi apresentado à Fiscalização.

À evidência, mesmo que a legislação do Uruguai admita a comprovação dos pagamentos por meio do extrato, tal documento não é hábil para comprovar o pagamento para fins da legislação brasileira, que exige a especificação da data de sua efetivação, consoante artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, anteriormente transcrito. Vale dizer que a contribuinte deveria

Fl. 43 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.971103/2016-17

possuir os comprovantes de pagamento e apresenta-los à autoridade brasileira, visto que esses são os documentos de suporte dos próprios lançamentos contábeis.

Assim, penso que esses valores não podem ser aceitos uma vez que o documento apresentado não apresenta as datas de pagamento, pois essas são essenciais para a verificação da conversão pelo câmbio de venda conforme determinado pela legislação de regência.

Síntese.

Considerando a fundamentação acima, especialmente aqueles pontos que ainda não foram devidamente comprovados pela contribuinte, penso que o julgamento deva ser convertido em diligência e os autos remetidos à unidade de origem da RFB para que a autoridade diligenciadora adote os seguintes procedimentos:

- Juntar aos autos as decisões proferidas no processo n.º 16561.720111/2017-77;
- Informar quais os montantes de IRPJ e CSLL devidos em razão dos lançamentos fiscais e das decisões que constam no processo 16561.720111/2017-77;
- Elaborar demonstrativo do montante de IR pago no exterior consumido no processo 16561.720111/2017-77 (e outros, como eventual PER/DCOMP de saldo negativo de IRPJ), bem como do montante remanescente que possa ser usado no presente processo;
- Intimar a contribuinte a apresentar os documentos relativos à comprovação da adição do lucro auferido no exterior, conforme fundamentação acima;
- Intimar a contribuinte a comprovar que as compensações de IR na Argentina correspondam a efetivos pagamentos;
- Intimar a contribuinte a apresentar os comprovantes de pagamento de imposto no Uruguai, com as respectivas datas;
- Apurar o limite de aproveitamento do IR no exterior a partir das comprovações feitas na diligência.

Ao final, a autoridade diligenciadora deverá elaborar relatório e deverá dar ciência à contribuinte para que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias. Em seguida, o processo deverá retornar para julgamento.

Conclusão.

Voto por converter o julgamento em diligência, nos termos da fundamentação.

Fl. 44 da Resolução n.º 1401-000.919 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.971103/2016-17

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira