



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.971103/2016-17
ACÓRDÃO	1401-007.168 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO. CRÉDITO DE IR NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. INVESTIMENTOS. ADIÇÃO DO LUCRO NO EXTERIOR À BASE DE CÁLCULO. PAGAMENTO EFETIVO DO IR NO EXTERIOR. RESPEITO AO LIMITE DE COMPENSAÇÃO.

O reconhecimento do crédito decorrente de saldo negativo de CSLL em que parte do crédito decorre de IR pago no exterior requer a comprovação: (i) dos investimentos em controladas e coligadas; (ii) dos lucros auferidos no exterior e da adição destes à base de cálculo da CSLL apurada no ajuste anual; (iii) dos efetivos pagamentos de IR no exterior; (iv) do respeito aos limites de compensação conforme legislação de regência.

Na espécie, a contribuinte não logrou comprovar que tenha adicionado corretamente os lucros auferidos no exterior à base de cálculo da CSLL. Desta forma, o crédito pleiteado carece de liquidez e certeza e deve ser indeferido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias,

Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado) e 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 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 nº 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 nº 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 nº 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 PARÇ.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

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 nº 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 nº 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. Peço 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:

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 definitivo, conforme chegou a essa conclusão a Solução de Consulta Interma COSIT nº 18/2006;

6.13. a aplicação da referida consulta restou controversa em razão dos Pareceres PGFN/CAT nº 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 nº 31/2013, a PGFN elaborou e publicou o Parecer PGFN/CAT nº 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 nº 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 nº 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;

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 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;

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 subseqüentes;

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 nº 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;

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 nº 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 nº 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.

- **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 nº 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:

- 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 (sucida 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 Vidros	-	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. S.A	-	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	-	89,60%	-	-	94,74%	-	-	5,00%	-	-
I.5	Publicidad Relator	-	89,61%	-	-	-	-	-	5,00%	-	95,00%

. 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.

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.

. **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 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 nº 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 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 que houve nova conversão do julgamento em diligência por meio da Resolução nº 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 nº 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.

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.

Retornando os autos ao CARF, o processo foi submetido à julgamento e novamente convertido em diligência, conforme o disposto no Resolução nº 1401-000.919, de 17 de novembro de 2022 (v. e-fls. 11.204/11.247). Nesta Resolução restou consignado a necessidade de aclarar os seguintes pontos:

- 1) Juntar aos autos as decisões proferidas no processo nº 16561.720111/2017-77;
- 2) 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;
- 3) 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;
- 4) Intimar a contribuinte a apresentar os documentos relativos à comprovação da adição do lucro auferido no exterior, conforme fundamentação acima;
- 5) Intimar a contribuinte a comprovar que as compensações de IR na Argentina correspondam a efetivos pagamentos;
- 6) Intimar a contribuinte a apresentar os comprovantes de pagamento de imposto no Uruguai, com as respectivas datas;
- 7) Apurar o limite de aproveitamento do IR no exterior a partir das comprovações feitas na diligência.

A Unidade de origem, após intimação da Recorrente para apresentar documentos e esclarecimentos, elaborou o Relatório de e-fls. 11.665/11.669. Abaixo reproduzo os principais pontos aventados na referida Informação:

1. Versa a presente informação fiscal acerca da diligência determinada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos deste processo conforme a Resolução nº 1401-000.919 da 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara e 1ª Turma à folha 11.204 destes autos. Trata-se sucintamente de etapa preparatória para julgamento em segunda instância administrativa do recurso voluntário contra o acórdão que julgara improcedente a manifestação de inconformidade, mediante a qual o sujeito passivo em epígrafe contestara o despacho decisório que indeferira o pedido de restituição – PER/DCOMP nº 08996.07796.251013.1.7.03-9096,

relativo ao saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido(CSLL) do ano-calendário de 2012 no importe original de R\$ 98.977.673,03.

2. O primeiro item requisitado pelos conselheiros refere-se à falta de juntada às peças processuais da demonstração de resultado da pessoa jurídica investida indiretamente pelo contribuinte acima identificado intitulada de Austral Beverage Company, sediada na Suécia. Com o intuito de atender à demanda aludida, intimou-se o sujeito passivo a apresentar o demonstrativo financeiro citado para o ano-calendário de 2012 conforme o termo nº 14.000/2013 à folha 11.326. O documento em apreço foi entregue e pode ser conferido à folha 11.338. Consta nele um lucro de 1.118.998.903 de coroas suecas. De acordo com o § 3º do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 213 de 7 de outubro de 2002, a conversão em reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas controladas ou coligadas no exterior será efetuada com a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a controlada ou coligada na data do encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras. Segundo o Banco Central do Brasil, a coroa sueca valia R\$ 0,3138 para venda em 31 de dezembro de 2012.

Portanto, Austral Beverage Company auferiu um lucro de R\$ 351.141.855,76.

3. Todavia, a fiscalização havia constatado em uma diligência precedente que Austral Beverage Company teria sofrido um prejuízo de R\$ 1.716.447,00. Em face da discrepância detectada acima no curso da análise, intimou-se o contribuinte a elucidar tal contradição consoante o termo nº 24.930/2023 à folha 11.620. A resposta da pessoa jurídica foi juntada à folha 11.627. Conforme os procuradores da entidade, o prejuízo corresponde à consolidação dos resultados de algumas outras companhias investidas. Contudo, a tabela de consolidação constante na Resolução nº 1401-000.919, que deu origem a esta diligência, à folha 11.237, refuta-os de modo desconcertante ao exibir a cifra relativa à Austral Beverage Company já negativa em R\$ 1.716.447,00. Em outras palavras, antes de se consolidarem os resultados das sociedades investidas, o montante correspondente à Austral Beverage Company já era negativo. Logo, não é verdade que a consolidação reverteu o lucro em prejuízo. Assim sendo, resta claro que o sujeito passivo não explicou os ajustes contábeis responsáveis por isso.

4. Dessa forma, tal circunstância denota que a entidade em epígrafe possivelmente omitiu lucro obtido no exterior das companhias coligadas ou controladas. Logo, persistem sérias dúvidas de que o contribuinte tenha oferecido à tributação a integralidade dos resultados obtidos no estrangeiro. De fato, a base de cálculo da CSLL deve estar subdimensionada. Destarte, recomenda-se não validar a parcela de imposto de renda pago no exterior para fins de saldo negativo neste processo. Com efeito, de acordo com o § 7º do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213 de 2002, pode-se compensar o imposto pago no exterior proporcionalmente ao lucro computado na determinação do lucro real. No presente caso concreto, coletaram-se evidências sólidas de que o dever de

adicionar à base tributável os acréscimos patrimoniais não foi cumprido a contento. Por conseguinte, a faculdade de aproveitar o tributo despendido no estrangeiro igualmente não pode ser reconhecida. Apesar disso, em homenagem ao princípio do devido processo legal e da oficialidade, prosseguiu-se com a diligência determinada acima.

5. O segundo item requisitado pelos conselheiros alude à juntada de demonstrações financeiras já convertidas em reais para Labatt Holding A/S(Dinamarca), Ambev Luxemburgo S. à R. L. e Dahlen S/A(Uruguai). Dessa forma, intimou-se a pessoa jurídica em epígrafe a apresentar tais documentos na moeda original consoante o termo nº 14.000/2023 à folha 11.326. A resposta a tal demanda pode ser verificada à folha 11.334. Conforme os procuradores da entidade, Labatt Holding A/S, Ambev Luxemburgo S. A. R. L. e Dahlen S.A. adotam o real do Brasil como moeda funcional. Portanto, os registros contábeis e demonstrações de resultado são preparadas em real e não nas moedas locais. Assim sendo, tal circunstância dispensa a necessidade de conferência da correta conversão das moedas pelo câmbio. Não se tem notícia de qualquer óbice legal a tal conduta. Assim sendo, propõe-se acatar tal medida sem ressalvas.

6. O terceiro item requerido pelos julgadores remete à inconsistência entre o montante de investimento em Labatt Brewing C. Limited registrada no balanço de Ambev Luxembourg(R\$ 1.388.725.104,00) e o valor do patrimônio líquido registrado no balanço patrimonial de Labatt Brewing C. Limited(R\$ 4.072.638.393,00). O sujeito passivo foi intimado a esclarecer tal divergência mediante o termo nº 14.000/2023 à folha 11.326. Segundo os procuradores do contribuinte, em sua resposta a tal questão à folha 11.335, trata-se de diferenças entre os padrões contábeis adotados no Canadá e em Luxemburgo. Como a justificativa não permitiu firmar convicção quanto à legitimidade do procedimento, intimou-se a pessoa jurídica a explicar com mais detalhes os padrões contábeis referidos conforme o termo nº 24.930/2023 à folha 11.620. Em sua resposta à folha 11.628, os procuradores do contribuinte limitaram-se a afirmar que o lucro líquido de Labatt Brewing C. Limited(Canadá) foi computado no resultado sujeito à tributação no Brasil. Portanto, o sujeito passivo não esclareceu a divergência contábil em destaque. Logo, tem-se mais um motivo para se desconfiar das demonstrações financeiras por ele apresentadas para embasar os lucros no exterior.

7. O quarto item desta diligência diz respeito à comprovação de que o imposto de renda compensado na Argentina(Cervecería y Maltería Quilmes S. A. I. C. A. y G) representa efetivos pagamentos. Intimou-se a entidade interessada nestes autos a provar que as compensações derivam de tributo pago conforme o termo nº 14.000/2023 à folha 11.326. Em sua resposta à folha 11.336, os procuradores da pessoa jurídica simplesmente alegaram que o Fisco argentino homologara os encontros ou acertos de contas. Destarte, o contribuinte não atendeu à demanda fiscal. Portanto, recomenda-se não validar o gravame compensado na Argentina para fins de saldo negativo de CSLL dado que ele pode consistir em créditos

presumidos ou outros benefícios fiscais. Com efeito, salienta-se que, segundo o § 8º do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, apenas o tributo efetivamente pago no estrangeiro pode ser considerado para fins de dedução daquele devido no Brasil.

8. O quinto item requisitado pelos conselheiros concerne à data dos pagamentos do imposto de renda vertido no Uruguai(FNC S.A.). Por conseguinte, intimou-se o sujeito passivo a apresentar as guias de arrecadação comprobatórias de acordo com o termo nº 14.000/2023 à folha 11.326. Os comprovantes requeridos foram juntados a partir da folha 11.416. Não se localizou nenhum sinal de que as peças processuais tenham sido reconhecidas pelo Consulado da Embaixada Brasileira, conforme exige o art. 26, § 2º, da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, tampouco consta o instituto da apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016. Mesmo assim, procedeu-se à pesquisa da taxa de câmbio para as datas de pagamento registradas nos informes entregues e converteram-se as cifras de pesos uruguaios para reais de acordo com o § 2º do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

9. O resultado do trabalho descrito acima foram R\$ 30.740.412,95 de imposto de renda vertido no Uruguai. Porém, tal cifra representava uma antecipação do montante devido ao final do ano-calendário. Dessa forma, intimou-se o contribuinte a apresentar uma declaração de ajuste anual ou documento similar que FNC S.A. poderia ter enviado ao Fisco uruguaio para definir a quantia do gravame ele deveria quitar conforme o termo nº 24.930/2023 à folha 11.620. O contribuinte juntou a declaração requisitada à folha 11.658. O montante de imposto de renda devido é localizado na linha 347 no valor de 194.126.059 pesos uruguaios. A taxa de câmbio para venda para o dia 31 de dezembro de 2012 importava em R\$ 0,1073 consoante o Banco Central do Brasil. Assim sendo, a importância efetivamente paga no Uruguai a título de imposto de renda perfaz R\$ 20.829.726,13. Infere-se que a diferença entre a última quantia e a primeira de R\$ 30.740.412,95 equivale a um direito creditório em prol de FNC S.A. no Uruguai.

10. O sexto item da diligência refere-se às decisões proferidas no processo nº 16561.720111/2017-77. Os julgadores requereram a juntada a estes autos das peças processuais que as consubstanciam. Tal encargo foi cumprido haja vista os documentos às folhas de 11.249 a 11.316. A seguir, os conselheiros solicitam que se informassem os montantes de IRPJ e CSLL devidos em face dos lançamentos fiscais e decisões tomadas no processo nº 16561.720111/2017-77. De acordo com os autos de infração lavrados em tais peças processuais, constituíram-se de ofício R\$ 281.035.974,44 de imposto de renda de pessoa jurídica bem como R\$ 101.172.950,80 de contribuição social sobre o lucro líquido. Com efeito, a entidade em epígrafe não computara na base de cálculo do IRPJ e CSLL lucros auferidos por controladas no exterior, sendo uma delas a Ambev Luxemburgo. Em face da impugnação da interessada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento

em Brasília manteve apenas parte do crédito tributário lançado. De fato, remanesceram R\$ 91.781.839,18 de valores principais de IRPJ e R\$ 33.041.462,11 de CSLL.

11. A seguir, pessoa jurídica em epígrafe interpôs o recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos do processo nº 16561.720111/2017-77. Os conselheiros deram-lhe total provimento, o que exonerou o contribuinte da integralidade dos débitos. A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial, que foi admitido. O sujeito passivo já ofereceu suas contrarrazões. O processo retornou ao Conselho e aguarda o sorteio para distribuição e julgamento do feito. Destarte, atualmente, o contribuinte nada deve de IRPJ e CSLL nos autos do processo nº 16561.720111/2017-77. Outrossim, em resposta ao item da diligência correlato que demanda um demonstrativo de imposto de renda pago no exterior consumido no processo nº 16561.720111/2017-77, afirma-se que tal mister é despiciendo. Enfatiza-se que nada de gravame pago no estrangeiro foi aproveitado naquelas peças processuais. Tal assertiva é válida tanto para os autos de infração quanto para os acórdãos.

12. Por fim, os julgadores determinam no sétimo item que se apure o limite de aproveitamento de imposto de renda no exterior a partir das comprovações da diligência. Todavia, tal encargo não pode ser cumprido a contento porquanto persistem dúvidas e incertezas quanto à inclusão dos lucros auferidos no exterior à base de cálculo dos tributos consoante o primeiro item acima relativo a Austral Beverage Company. De fato, aconselha-se não validar o imposto pago no estrangeiro para fins de composição do saldo negativo de CSLL.

13. Intime-se o contribuinte para que tome ciência do teor desta Informação Fiscal e se manifeste no prazo de 30(trinta) dias se assim o desejar.

Intimada da Informação supra, a Recorrente apresentou sua manifestação através da petição de e-fls. 11.675/11.706. Neste documento, a Recorrente procura rechaçar todos os pontos delineados na Informação Fiscal acima para, ao final, reiterar o pedido de que o seu recurso voluntário seja provido na integralidade, de modo que seja reconhecido o crédito de saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário de 2012, com a subsequente homologação das respectivas declarações de compensação.

Apenas para complementar as informações relativas ao processo nº 16561.720111/2017-77, informo que o Recurso Voluntário proposto pela PGFN foi acolhido e julgado procedente pela CSRF, restabelecendo, portanto, a exigência fiscal relativa ao IRPJ do ano calendário de 2012. Os reflexos dessa decisão, analisaremos mais à frente no voto.

Era o que havia a relatar.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, 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 nº 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, ao seu ver, 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*.

Penso não ter razão a recorrente.

Inicialmente, vale destacar que o artigo 59 do Decreto nº 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.

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 nº 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 nº 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 nº 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.

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 nº 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 nº 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 nº 88/20143, parte para 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. ADIMPLEMENTO 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)

Mais recentemente, esta matéria foi sumulada pelo CARF (*Súmula 177: Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.*), sendo vinculante a este colegiado sua aplicação, razão pela qual 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.

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

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 nº 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.

(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, 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 89,93%]	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 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 nº 9.430/96, dispõe:

[...]

A previsão do procedimento de consolidação dos resultados, consta no § 6º do Art. 1º da IN/SRF nº 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	Bolívia	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	Paraguai	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 nº 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 nº 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.

§ 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 nº 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 nº 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 nº 1201-001.465, de 09/08/2016)

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.

[...]

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 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 nº 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 nº 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

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º , com a redação dada pela Lei nº 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

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).

Além do mais, a assertiva posta pela Recorrente de que 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”, à luz do que vimos acima relativamente ao processo nº 16561.720111/2017-77, não é verdadeira, strictu sensu, pois o referido auto de infração foi mantido parcialmente após o julgamento do Recurso Especial manejado pela PGFN (vide Acórdão nº 9101-006.956 – CSRF/1ª Turma), restabelecendo o lançamento no que pertine aos lucros auferidos no exterior pelas controladas Lambic, Hohneck e Malteria Pampa. O resultado final deste processo implica em um acréscimo de R\$367.127.356,79 às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano calendário de 2012, resultando em profundas alterações no saldo negativo da contribuição no exercício ora analisado (v. e-fls. 11.277).

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 requerida na Resolução 1401-000.656:

(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:

Austral Beverage Company	(1.716.447,00)	
Publicidad Relator	-	
Oriental	(74,00)	
Quilmes International Bermuda	(17.408,00)	(7.613,00)
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, quando da diligência requerida pela Resolução nº 1401-000.656. Para que não haja dúvida, reproduzo excerto da sua manifestação (v. e-fls. 10.975):

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 da 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 embasarem 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)

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.

A diligência requerida na Resolução nº 1401-000.919 (a última diligência) determinou que a Recorrente fosse novamente inquirida a respeito das inconsistências apontadas acima. A conclusão da Fiscalização, após a Recorrente ter sido intimada para os devidos esclarecimentos, foi a seguinte:

3. Todavia, a fiscalização havia constatado em uma diligência precedente que Austral Beverage Company teria sofrido um prejuízo de R\$ 1.716.447,00. Em face da discrepância detectada acima no curso da análise, intimou-se o contribuinte a elucidar tal contradição consoante o termo nº 24.930/2023 à folha 11.620. A resposta da pessoa jurídica foi juntada à folha 11.627. Conforme os procuradores da entidade, o prejuízo corresponde à consolidação dos resultados de algumas outras companhias investidas. Contudo, a tabela de consolidação constante na Resolução nº 1401-000.919, que deu origem a esta diligência, à folha 11.237,

refuta-os de modo desconcertante ao exibir a cifra relativa à Austral Beverage Company já negativa em R\$ 1.716.447,00. Em outras palavras, antes de se consolidarem os resultados das sociedades investidas, o montante correspondente à Austral Beverage Company já era negativo. Logo, não é verdade que a consolidação reverteu o lucro em prejuízo. Assim sendo, resta claro que o sujeito passivo não explicou os ajustes contábeis responsáveis por isso.

4. Dessa forma, tal circunstância denota que a entidade em epígrafe possivelmente omitiu lucro obtido no exterior das companhias coligadas ou controladas. Logo, persistem sérias dúvidas de que o contribuinte tenha oferecido à tributação a integralidade dos resultados obtidos no estrangeiro. De fato, a base de cálculo da CSLL deve estar subdimensionada. Destarte, recomenda-se não validar a parcela de imposto de renda pago no exterior para fins de saldo negativo neste processo. Com efeito, de acordo com o § 7º do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213 de 2002, pode-se compensar o imposto pago no exterior proporcionalmente ao lucro computado na determinação do lucro real. No presente caso concreto, coletaram-se evidências sólidas de que o dever de adicionar à base tributável os acréscimos patrimoniais não foi cumprido a contento. Por conseguinte, a faculdade de aproveitar o tributo despendido no estrangeiro igualmente não pode ser reconhecida. Apesar disso, em homenagem ao princípio do devido processo legal e da oficialidade, prosseguiu-se com a diligência determinada acima.

Já a Recorrente, em relação a este ponto, se manifestou da seguinte forma (v. e-fls. 11.685/11.689):

24 A Recorrente entende que a dúvida da Fiscalização se deu em razão da forma pela qual a abertura do resultado de equivalência patrimonial reconhecido por Labatt Dinamarca e Ambev Lux foi apresentada nos autos (fl. 7.022).

24.1 Nesta abertura, os resultados da Austral foram apresentados de forma aglutinada com outras controladas indiretas da Recorrente, quais sejam: Compañia Oriental Mercantil y Financiera S.A. (“Oriental”), Quilmes International Bermuda Ltd. (“QIB”), Linthal S.A. (“Linthal”) e Latin America South Investment S.L. (“LASI”, que na planilha de fl. 7.022 esta nomeada equivocadamente de Linthal).

(...)

25 Pois bem. A despeito do que a Fiscalização consignou na 2ª Informação Fiscal, não há dúvida de que a conta de consolidação partiu de um resultado positivo para a Austral – isto é, o valor de USD 171.878mil – segunda coluna do quadro acima referido.

25.1 Trata-se justamente do lucro demonstrado nas demonstrações financeiras da Austral – SEK 1.118.998.903,00 convertidas para USD 171.878.092,80 pela taxa de aprox. 6,51.

26 Ocorre que, para fins de consolidação, faz-se necessário retirar do lucro apurado os valores que, de outra forma, já foram computados como resultados de outras controladas (além de pequenos ajustes em função de diferenças de padrões contábeis – ajustes de GAAP).

26.1 Com efeito, em diversas jurisdições os resultados apurados nas demonstrações financeiras incluem valores que correspondem a resultados de outras empresas do grupo – seja como receita de dividendos, seja como resultado de equivalência patrimonial ou alguma outra variação do valor do investimento intragrupo detido, seja como outros tipos de resultados em operações dentro do grupo.

(...)

31 Não há dúvida, portanto, de que o resultado da Austral, junto com as demais controladas indiretas da Autora na região LAS, foi devidamente considerado na conta de consolidação que resultou na adição de lucros no exterior de R\$ 2.479.785.682,41 ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2012.

Permeia aos excertos acima colacionados uma série de tabelas e exemplos de como se dariam tais lançamentos para tentar demonstrar que os lucros da Austral estariam devidamente contidos no total de lucros declarados no Brasil, entretanto, tais explicações não satisfizeram este julgador e não mudam o nosso entendimento, que vai na mesma linha do que posto pela Autoridade Fiscal. Talvez, se a Recorrente tivesse feito esses esclarecimentos à própria Autoridade Fiscal, nas várias oportunidades que teve para tanto, a solução seria outra, entretanto, neste momento processual, as dúvidas continuam a jogar contra a conclusão de que os lucros auferidos no exterior teriam sido corretamente reconhecidos na apuração da base de cálculo da CSLL de 2012, a exemplo do caso da empresa 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 01/01/2012- 30/11/2012	BRL 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

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 impediria a verificação da correta conversão pelo valor do câmbio na data do encerramento da apuração, entretanto, tal matéria restou superada pelo resultado da diligência requerida através da Resolução nº 1401-000.919; vejam as conclusões da Autoridade Fiscal a respeito:

5. O segundo item requisitado pelos conselheiros alude à juntada de demonstrações financeiras já convertidas em reais para Labatt Holding A/S(Dinamarca), Ambev Luxemburgo S. à R. L. e Dahlen S/A(Uruguai). Dessa forma, intimou-se a pessoa jurídica em epígrafe a apresentar tais documentos na moeda original consoante o termo nº 14.000/2023 à folha 11.326. A resposta a tal demanda pode ser verificada à folha 11.334. Conforme os procuradores da entidade, Labatt Holding A/S, Ambev Luxemburgo S. A. R. L. e Dahlen S.A. adotam o real do Brasil como moeda funcional. Portanto, os registros contábeis e demonstrações de resultado são preparadas em real e não nas moedas locais. Assim sendo, tal circunstância dispensa a necessidade de conferência da correta conversão das moedas pelo câmbio. Não se tem notícia de qualquer óbice legal a tal conduta. Assim sendo, propõe-se acatar tal medida sem ressalvas.

Assim, em relação a este ponto, creio que não há mais dúvidas a serem sanadas, devendo tais demonstrações financeiras, apresentadas em Real, serem aceitas.

(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 (v. e-fls. 10.952):

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[...]

Acerca desses dois últimos pontos, a recorrente silenciou em sua primeira manifestação, em resposta à diligência requerida na Resolução nº 1401-000.656. Novamente intimada em razão do requerido na Resolução nº 1401-000.919, o quadro não se alterou em favor da Recorrente neste ponto, limitando-se a Recorrente a arguir que “é uma questão absolutamente irrelevante para decidir o caso” (v. e-fls. 11.689). A Autoridade Fiscal apontou as seguintes conclusões a respeito do tema (v. e-fls. 11.667):

6. O terceiro item requerido pelos julgadores remete à inconsistência entre o montante de investimento em Labatt Brewing C. Limited registrada no balanço de Ambev Luxembourg(R\$ 1.388.725.104,00) e o valor do patrimônio líquido registrado no balanço patrimonial de Labatt Brewing C. Limited(R\$ 4.072.638.393,00). O sujeito passivo foi intimado a esclarecer tal divergência mediante o termo nº 14.000/2023 à folha 11.326. Segundo os procuradores do contribuinte, em sua resposta a tal questão à folha 11.335, trata-se de diferenças entre os padrões contábeis adotados no Canadá e em Luxemburgo. Como a justificativa não permitiu firmar convicção quanto à legitimidade do procedimento, intimou-se a pessoa jurídica a explicar com mais detalhes os padrões contábeis referidos conforme o termo nº 24.930/2023 à folha 11.620. **Em sua resposta à folha 11.628, os procuradores do contribuinte limitaram-se a afirmar que o lucro líquido de Labatt Brewing C. Limited(Canadá) foi computado no resultado sujeito à tributação no Brasil. Portanto, o sujeito passivo não esclareceu a divergência contábil em destaque. Logo, tem-se mais um motivo para se desconfiar das demonstrações financeiras por ele apresentadas para embasar os lucros no exterior.**

Assim, por todo o exposto acima, 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.

Acresça-se aos fatos acima arrolados a situação do processo administrativo fiscal nº 16561.720111/2017-77. Nesses autos, restou ao final decidido, após a edição do Acórdão nº 9101-006.956 CSRF/1ª Turma, que deveriam ser acrescidos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano calendário de 2012 as receitas de participação da impugnante nos lucros das controladas na Argentina (Malteria Pampa S/A, Hohneck S/A e Lambic Holding S/A). O lançamento, neste ponto, importou em crescer às respectivas bases de cálculo o montante de R\$367.127.356,79.

Isso significa que os respectivos saldos negativos apurados na DIPJ entregue para o referido exercício e ora utilizados em Declarações de Compensação, como a que estamos analisando nestes autos, deverão sofrer significativas modificações, haja vista que o lançamento poderia causar, pelo menos, 03 (três) efeitos, a saber: (i) alterar os débitos de IRPJ e de CSLL, (ii) modificar os limites de IR pagos no exterior a serem aproveitados e, ainda, (iii) o montante de IR pago no exterior disponível para compensar com a CSLL, após a compensação do IRPJ.

Partindo do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL apurados na Ficha 09A e 17 da DIPJ 2013, nos valores de R\$1.441.635.288,93 e R\$1.541.978.095,47 respectivamente, e acrescentando o montante apurado no auto de infração, de R\$367.127.356,79, as novas bases de cálculo, tanto do IRPJ quanto da CSLL, seriam de R\$1.808.762.645,72 e R\$1.909.105.452,26. Daí resulta que o imposto e a contribuição suplementares lançados importaram em R\$91.781.838,90 e R\$33.041.462,11 respectivamente, somando, ao todo, R\$124.823.301,01.

Referido valor já é suficiente para consumir todo o saldo negativo da CSLL apurado na DIPJ e declarado na PERDCOMP. Isso considerando que os limites para a compensação do imposto pago no exterior teriam sido corretamente calculados pela Contribuinte, o que não seria o caso, considerando os termos tanto do despacho decisório quanto da decisão recorrida a respeito.

Além do mais, a Autoridade Fiscal, em seu Relatório de Diligência de e-fls. 11.665/11.669, ainda aponta que não teria sido consumido no processo nº 16561.720111/2017-77 qualquer valor a título de imposto de renda pago no exterior: *“Enfatiza-se que nada de gravame pago no estrangeiro foi aproveitado naquelas peças processuais. Tal assertiva é válida tanto para os autos de infração quanto para os acórdãos”*. Tal saldo não foi utilizado no processo fiscal acima haja vista ter sido totalmente esgotado via compensações realizadas nos anos seguintes a 2012. Vejam o que extraio do Termo de Verificação Fiscal constante daquele processo:

310. Pelo que se infere dos fragmentos antes transcritos, quanto ao ano de 2012, os pagamentos de imposto de renda de controladas da Ambev no exterior alcançaram R\$ 836.895.465,38, dos quais apenas R\$ 14.772,81 ainda não teriam sido utilizados nos anos de 2012 (R\$ 447.280.207,17), 2013 (R\$ 357.552.111,60) e 2014 (R\$ 32.048.373,80).

315. Em razão das respostas antes transcritas, é incontestável que a interessada não apresentou qualquer comprovação do imposto de renda pago no exterior pelas controladas argentinas Lambic Holding S.A., Hohneck S.A. e Malteria Pampa S.A. (ou mesmo por pessoas jurídicas nas quais essas sociedades argentinas detinham participação societária, como previsto no artigo 14, § 6º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002), passível de compensação com os créditos tributários ora lançados contra a Companhia de Bebidas das Américas – Ambev, decorrentes da disponibilização no Brasil dos lucros auferidos pelas referidas controladas estrangeiras.

316. Já quanto ao imposto de renda pago no exterior pela Ambev Luxemburgo e Labatt Holding A/S (e suas controladas), há que se tecer algumas considerações.

317. Abstraindo-se da comprovação documental e levando-se em conta apenas as respostas da interessada transcritas no parágrafo 309, à primeira vista, apenas o valor de R\$ 14.772,81 poderia ser compensado com os créditos tributários ora lançados decorrentes da disponibilização de lucros auferidos pela Ambev Luxemburgo, porquanto quase todo o suposto imposto de renda pago no exterior já teria sido utilizado em compensações com o imposto de renda e a contribuição social devidos e apurados na própria DIPJ da Companhia de Bebidas das Américas – Ambev, bem como com outros débitos declarados em Declarações de Compensação (Dcomp) anteriormente transmitidas.

318. No entanto, nem mesmo esse pretense saldo de R\$ 14.772,81 pode ser compensado com os créditos tributários ora lançados, decorrentes de lucros da Ambev Luxemburgo (e Labatt Holding A/S). A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (Derat), unidade competente para, no âmbito de sua jurisdição, executar, dentre outras atribuições⁸⁶, as atividades relacionadas à restituição e à compensação, já havia examinado o imposto de renda pago no exterior informado pela Ambev em sua DIPJ do ano-calendário de 2012. No decorrer da diligência fiscal instaurada pelo TDPF-D nº 08.1.80.00-2016-00065-2 (fls. 8741/8742), a Derat intimou a interessada nos processos administrativos nº 10880.724576/2016-27 (ver intimação lavrada às fls. 8743/8746) e nº 10880.724745/2016-29 (ver intimação lavrada às fls. 8752/8755) a apresentar a comprovação legalmente exigida do imposto de renda pago no exterior, visando à análise dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados na DIPJ do ano-calendário de 2012⁸⁷. Antes de proferir propriamente a decisão, a Derat já havia concluído que a interessada não comprovou o imposto de renda pago no exterior informado na DIPJ do ano-calendário de 2012, conforme se extrai do termo intitulado “Observações sobre a não validação dos valores de IR do Exterior”, juntado a ambos os processos de análise (fls. 8747/8751 – IRPJ e fls. 8756/8760 – CSLL). Neste termo, a autoridade fiscal assim consignou, in verbis:

(...)

319. A administração tributária, por meio de despachos decisórios proferidos nos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 (que tratou do saldo negativo de IRPJ do ano de 2012) e nº 10880.971103/2016-17 (que tratou do saldo negativo de CSLL do ano de 2012), formalizou o indeferimento das pretensões do sujeito passivo.

320. Neste sentido, o despacho decisório cujo número de rastreamento é 116624165 (fls. 8763/8776) foi proferido no processo administrativo nº 10880.971102/2016-72, que trata do saldo negativo de IRPJ do ano de 2012. Na aludida decisão, a autoridade fiscal consignou expressamente a não confirmação do imposto de renda pago no exterior, conforme excerto a seguir transcrito:

(...)

321. Já o despacho decisório cujo número de rastreamento é 116624151 (fls. 8815/8823) foi proferido no processo administrativo nº 10880.971103/2016-17, que trata do saldo negativo de CSLL do ano de 2012. Na aludida decisão, a autoridade fiscal consignou expressamente a não confirmação do imposto de renda pago no exterior, nos seguintes termos:

(...)

324. Por fim, é oportuno também ressaltar que na Parte B do Lalur do ano-calendário de 2012 da Ambev (fls. 2236/2314) não consta qualquer controle de imposto de renda pago sobre lucros do exterior passível de compensação, nos termos do artigo 14, § 16, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Portanto, não restaria nada de imposto pago no exterior a ser compensado nestes autos, mesmo após computados os efeitos do auto de infração lavrado contra a Recorrente.

Conforme já havíamos nos posicionado anteriormente, incumbiria 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).

A conclusão a que chego até este ponto de análise é de que a Recorrente não foi capaz de demonstrar, de forma eficaz, a correta apuração e adição dos lucros auferidos no exterior à base de cálculo da CSLL.

Assim, por todo o exposto até aqui, voto por negar provimento ao recurso voluntário, no mérito, haja vista não ter restado comprovada a liquidez e certeza do crédito requerido.

Este é o voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

ACÓRDÃO 1401-007.168 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.971103/2016-17

DOCUMENTO VALIDADO