



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.971381/2016-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.700 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de outubro de 2023  
**Recorrente** AMBEV S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2013**

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. LIMITES PARA UTILIZAÇÃO NO BRASIL.**

Tendo sido o direito creditório relativo a tributo pago no exterior integralmente alocado ao saldo negativo de IRPJ sobre os mesmos fatos e períodos, inexistente valor residual passível de reconhecimento como SN de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário em razão do valor do direito creditório buscado neste processo, referente saldo negativo de CSLL, composto de Imposto de Renda pago/compensado no exterior (República Dominicana) ter sido integralmente utilizado na composição do saldo negativo do IRPJ do mesmo período (Processo nº 10880.971380/2016-20), inexistindo montante residual ou parcial a considerar neste processo.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Luciano Bernart, Maurício Novaes Ferreira, Jandir José Dalle Lucca, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Retorna o processo supra à apreciação do Colegiado depois de cumprida a diligência determinada pela Resolução n.º 1402-000.861, desta Turma Ordinária, sessão de 15/05/2019 (fls. 732/752).

Como já relatado na ocasião, está-se diante de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 6ª Turma da DRJ/RPO, sessão de 23 de março de 2017 (fls. 412/422)<sup>1</sup> que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada (fls. 3/13) e manteve o Despacho Decisório DERAT/SP – n.º de Rastreamento – 116624182 - de 04/08/2016 (fls. 404) e Anexos (fls. 405/407) que não reconheceu o **direito creditório de R\$ 8.085.184,49** (valor original) referente **saldo negativo de CSLL** do exercício de 2014, ano-calendário de 2013, montante este que corresponde a parte do mencionado SN no importe total de R\$ 12.443.562,68 e composto por Imposto de Renda pago no exterior cuja comprovação não teria sido feita pela recorrente, e a subsequente compensação de débitos intentada mediante o PER/DCOMP n.º 37179.62424.240415.1.3.03-2893 (fls. 396/403), conforme abaixo demonstrado:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DERAT SÃO PAULO		DESPACHO DECISÓRIO			
				N.º de Rastreamento: 116624182			
				DATA DE EMISSÃO: 04/08/2016			
<b>1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO</b>							
CNPJ 07.526.557/0001-00	NOME EMPRESARIAL AMBEV S.A.						
<b>2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP</b>							
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 37179.62424.240415.1.3.03-2893	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO Exercício 2014 - 01/01/2013 a 31/12/2013		TIPO DE CRÉDITO Saldo Negativo de CSLL	N.º DO PROCESSO DE CRÉDITO 10880-971.381/2016-74			
<b>3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL</b>							
Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação da contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, verificou-se:							
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	12.443.562,68	0,00	33.323.530,29	0,00	0,00	2.722.985,27	48.490.078,24
CONFIRMADAS	0,00	0,00	33.323.530,29	0,00	0,00	2.722.985,27	36.046.515,56
CNPJ detentor do crédito: 73.082.158/0001-21 Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 8.085.184,49 Valor na DIPJ: R\$ 8.085.184,49 Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 48.490.078,24 CSLL devida: R\$ 40.404.893,75 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 Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.							
Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado. Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/08/2016.							
PRINCIPAL	MULTA	JUROS					
9.233.280,69	1.846.656,13	1.611.207,48					

Irresignada a contribuinte apresentou MI expondo seu entendimento sobre a matéria, juntando as provas pertinentes.

<sup>1</sup> A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

A peça recursal inaugural tem a seguinte síntese, consoante extraído do relatório da decisão recorrida:

### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (fls. 3/13)

*“9 Os saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2013 se compuseram, em parte, de imposto de renda pago no exterior por sociedades nas quais a Defendente manteve, no período em discussão, participação indireta, quais sejam:*

- (i) Cervecería Nacional Dominicana (“CND”), sediada na República Dominicana;*
- (ii) Compañía Cervecera Ambev Dominicana (“Ambev Dominicana”), sediada na República Dominicana;*
- (iii) Tenedora Cervecería Nacional Dominicana (“Tenedora”), sediada na República Dominicana.*

*11. A D. Fiscalização glosou referidos valores por entender que (fls. 140/141 do doc. 03) os documentos foram apresentados unicamente em língua estrangeira, sem a correspondente tradução para a língua portuguesa, por tradutor juramentado, bem como não foram reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro.*

*12. Consoante a Defendente passa a demonstrar, tais fundamentos não subsistem.*

*13. Como apontado, a D. Fiscalização 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.*

*14. Primeiramente, esclareça-se que a Lei 9.430/1996 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:*

*[...]*

*15. Dessa forma, a partir da apresentação dos documentos de recolhimento do imposto de renda pago no exterior conforme a respectiva legislação de cada país, torna-se desnecessária consularização de referidos comprovantes.*

*16. Independentemente de referida dispensas, a Defendente esclarece que, em que pese não lhe tenha sido possível apresentar os comprovantes de pagamento imposto de renda no exterior devidamente consularizados no exíguo prazo que a D. Fiscalização lhe concedeu, diligenciou no sentido de disponibilizar tais documentos devidamente consularizados com esta manifestação de inconformidade.*

*16.1 De fato, como é possível verificar na fl. 102 do doc. 03 (processo administrativo de fiscalização), foi concedido à Defendente tão somente um prazo improrrogável de 20 dias para o atendimento completo das solicitações fiscais – o que lhe impossibilitou de reunir integralmente a documentação solicitada em tempo hábil.*

*16.2 Tendo em vista o grande volume de documentos, bem como a dificuldade em proceder ao cumprimento de todos os requisitos procedimentais, a ora*

*Defendente somente conseguiu providenciar parte deles para apresentação com a presente manifestação de inconformidade.*

*17 Para facilitar o julgamento neste ponto a Defendente contratou a KPMG ASSESSORES LTDA. (“KPMG”) para elaboração de Laudo Técnico de Natureza Contábil e Fiscal (“Laudo” anexo, doc. 04) para constatar e comprovar a apresentação dos comprovantes de arrecadação do imposto de renda pago no exterior pelas subsidiárias indiretas acima referidas.*

*18 Em referido Laudo, a KPMG confirma a apresentação da maior parte das guias devidamente consularizadas:*

*“Restaram verificados os comprovantes de arrecadação relacionados aos saldos de imposto pago no exterior, apresentados na composição elaborada pela Ambev (Anexo 2), no montante de R\$ 43.398.075,01. ► Do total dos comprovantes apresentados até a data de emissão do presente Laudo, conforme descrito no item 4.1 (a), 94% dos documentos encontram-se devidamente consularizados. Com relação à compensação de imposto de renda no exterior, conforme descrito no item 4.1 (b), foi constatado a partir das declarações “Dirección General de Impuestos Internos – DGII” o montante de R\$ 2.597.387,75 (Anexo 5).”*

*19 De fato, no Anexo 2 do Laudo a KPMG relaciona os pagamentos de imposto feitos pelas suas subsidiárias indiretas devidamente consularizados.*

*20 Nada obstante entenda a Defendente que é desnecessária a consularização dos comprovantes, a apresentação de 94% de todas as guias devidamente consularizadas demonstra que a Defendente diligenciou da melhor forma possível no tempo exíguo de que dispunha.*

*21 Ademais, informa a Defendente que está providenciando a consularização dos documentos ora relacionados ao presente caso para apresentá-la o quanto antes possível e informa que somente não foi possível apresentá-las em razão do volume de documentos a serem consularizados.*

*22 Tanto quanto a exigência de consularização, também a exigência de traduções juramentadas é dispensável.*

*23 Isto antes de mais nada porque referida exigência não encontra respaldo na legislação de regência da compensação do imposto de renda pago no exterior.*

*Nesse sentido, não se verifica qualquer previsão para exigir traduções juramentadas na legislação aplicável, i.e. seja no art. 26, da Lei n.º 9.249/1995, seja no art. 14, da IN 213/2002.*

*24 Além disto, cumpre esclarecer que todos os comprovantes de pagamentos de imposto de renda no exterior trazidos aos autos pela Defendente estão nas línguas espanhola e inglesa.*

*25 Tratando-se de línguas estrangeiras acessíveis, não há dúvidas de que a RFB dispõe de auditores suficientemente capacitados para compreender completamente os comprovantes apresentados.*

*26 Por estes motivos referidos devem ser devidamente avaliados mesmo sem a apresentação de traduções juramentadas, conforme inclusive já decidiu o E. CARF:*

*[...]*

*29 Do voto condutor do supracitado acórdão (AgRg no AREsp nº 153.005), extrai-se todo o raciocínio sobre a necessidade de se sopesar a suposta necessidade de tradução juramentada face à possibilidade de compreensão dos documentos:*

*[...]*

*30 Diante do exposto, a necessidade de apresentação de traduções juramentadas de documentos em línguas estrangeiras acessíveis depende, ao menos, de justificação pela D. Fiscalização acerca dos motivos pelos quais tais documentos lhe restaram incompreensíveis.*

*31 Nada obstante nenhuma justificativa tenha sido dada neste sentido, a Defendente informa que está providenciando a tradução juramentada de todos os comprovantes de pagamento de imposto de renda no exterior ora relacionados ao presente caso para apresentá-la o quanto antes possível e informa que somente não foi possível apresentar tais traduções com a presente defesa em razão do volume de documentos a serem traduzidos.*

*32 Dessa forma, não restam quaisquer dúvidas acerca do atendimento a todos os requisitos formais impostos pela legislação regente para a efetiva análise dos montantes de imposto de renda por ela utilizados para compor os saldos negativos de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2013.*

*33 Diante de todo o exposto, requer seja a presente Manifestação de Inconformidade julgada e acolhida na sua totalidade, para que seja reconhecido integralmente o direito ao crédito pleiteado pela Defendente e para que sejam homologadas todas as respectivas compensações declaradas com base no referido crédito, cancelando-se a cobrança dos respectivos principais e das multas e dos juros sobre ele aplicáveis.*

*34 Nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a”, do Decreto 70.235/1972, tendo em vista a complexidade dos fatos envolvidos na apuração de lucros auferidos no exterior, reconhecida pela própria D. Fiscalização, a Defendente protesta pela posterior juntada de documentos adicionais e complementares que julgue importantes para corroborar os fatos demonstrados, especialmente das consularizações remanescentes e traduções juramentadas dos comprovantes de arrecadação do imposto de renda pago ou retido no exterior juntados como anexos do Laudo elaborado pela KPMG (anexo, **doc. 04**).*

*35 Caso este órgão julgador entenda necessário, poderá também determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova, colocando-se a Defendente desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas”.*

#### **DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 412/422)**

Apreciando os autos, a 6ª Turma da DRJ/RPO assentou, no mérito:

*“De pronto, deve ser esclarecido que o despacho decisório em litígio fundamentou-se em Diligência realizada pela Derat/SP, sendo que toda a documentação relativa à esta*

*Diligência encontra-se anexada ao processo n.º 10880.724577/2016-71, disponível para consulta no sistema e-processo, e do qual o contribuinte teve pleno acesso, inclusive tendo apresentado, juntamente com sua manifestação de inconformidade, cópia daquele processo (fls. 109 a 271).*

*O valor total do saldo de IR exterior que o contribuinte utilizou para compensar a CSLL devida no final do exercício tem o montante de R\$ 12.443.562,68. Conforme despacho decisório, nenhum valor referente ao IR Exterior foi confirmado.*

*De acordo com o art. 15 da IN SRF n.º 213/2002, o IR pago no exterior pode ser utilizado para compensação com a CSLL devida, desde que obedecidas algumas condições:*

*(...)*

*Portanto, somente se restar saldo de IR exterior que não foi compensado com o imposto de renda é que pode ser efetuada a compensação com a CSLL, observando-se ainda o limite de valor da CSLL devida decorrente da adição dos lucros do exterior.*

*O valor utilizado do IR Exterior para compensar o imposto de renda do exercício de 2004 está sendo tratado no processo n.º 10880.971380/2016-20, onde a DRF de origem não reconheceu crédito algum referente a IR Exterior. A manifestação de inconformidade apresentada pela interessada naquele processo foi julgada por esta Turma de julgamento nesta mesma Sessão, sendo considerada improcedente.*

*Portanto, não há saldo de IR Exterior que pudesse ser utilizado para compensar a CSLL.*

*Além disso, segundo consta no relatório de elaborado pela fiscalização no processo de diligência n.º 10880.724746/2016-73 (cópia às fls. 248 a 250), a dedução do imposto de renda pago no exterior não foi aceita pela fiscalização sob os seguintes argumentos:*

De acordo com a legislação citada, os documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 23/103 do processo 10880.724577/2016-71 e fls. 20/99 do processo 10880.724746/2016-73) não serão admitidos para a comprovação da quitação do montante de R\$ 47.009.014,57, utilizado como dedução do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário 2013, 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.

*Em sua manifestação de inconformidade, a interessada alega inicialmente que a Lei n.º 9.430 dispensaria a necessidade da chamada consularização dos comprovantes de arrecadação.*

*No entanto, cabe dizer que a referida dispensa ocorre somente se o contribuinte comprovar que a legislação do país de origem prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio dos documentos apresentados. É o que dispõe o inc. II do §2º do art. 16 da Lei n.º 9.430/96:*

(...)

*Ressalte-se que a interessada não apresentou a legislação do país de origem dos lucros, que prevê o recolhimento do imposto de renda por meio dos comprovantes apresentados. Assim resta indispensável a autenticação dos comprovantes pelo órgão arrecadador do país onde foi pago e pela repartição consular da embaixada brasileira no país em que foi recolhido.*

*A manifestante também alega que a fiscalização lhe concedeu prazo exíguo para apresentação dos comprovantes de pagamentos do imposto de renda pago no exterior, o que lhe impossibilitou de reunir integralmente a documentação solicitada em tempo hábil e que está apresentando somente parte deles na manifestação de inconformidade.*

*Diz que providenciou a consularização de cerca de 94% das guias anexadas em sua manifestação de inconformidade e que está providenciando a consularização das guias restantes para apresentá-las o quanto antes.*

*No entanto, de acordo com legislação de regência, os comprovantes e demais documentos relativos aos recolhimentos do imposto no exterior já deveriam estar à disposição da fiscalização da RFB no ano seguinte ao da compensação:*

(...)

*Dessa forma, como o contribuinte compensou o imposto de renda pago no exterior no ano de 2013 na DIPJ referente ao exercício de 2014, ano-calendário de 2013, tais documentos já deveriam estar à disposição da fiscalização a partir de 1º de janeiro de 2015, organizados com as respectivas autenticações e devidamente traduzidos.*

*Ainda a respeito do tema “prova”, em caso de apresentação de manifestação de inconformidade, estas devem ser apresentadas no momento da apresentação da impugnação, de acordo o Decreto n.º 70.235, de 1972, no art. 16, inc. III e §4º*

(...)

*Por outro lado, registre-se estar pacificado nesta Turma de Julgamento o entendimento da admissibilidade de apreciação de todas as provas juntadas aos autos, até o momento do julgamento, em atenção ao princípio da verdade material.*

*Compulsando-se os autos, verifica-se que embora conste a autenticação efetuada pela Embaixada do Brasil em São Domingos em alguns documentos, constatamos que todos documentos apresentados às fls. 319 a 387 pela manifestante carecem de um requisito essencial, qual seja, sua tradução juramentada.*

*Para terem sua validade reconhecida, documentos em língua estrangeira devem preencher os requisitos do art. 224 do Código Civil de 2002, do art. 192 do Código de Processo Civil, dos arts. 129 e 148, da Lei n.º 6.015/1973, e do art. 18 do Decreto n.º 13.609/1943, a seguir transcritos, com amparo no art.13 da Constituição Federal:*

(...)

*À luz dos diplomas legais retromencionados, infere-se que a legislação impõe uma série de condições para que documentos e, mais especificamente no caso em comento, provas documentais redigidas em idioma estrangeiro, tenham validade no Brasil e em*

*repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal.*

*Como visto, a legislação vigente é taxativa ao atribuir validade a documento redigido em língua estrangeira somente quando acompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado, não abrindo qualquer exceção, nem mesmo para os idiomas que têm origem latina. Trata-se de forma prevista em lei, visando resguardar o interesse público na efetiva e segura entrega da prestação jurisdicional. Em que pese ser o espanhol idioma de fácil compreensão em nosso país, contém particularidades que podem levar à incerteza ou à incorreção na interpretação do teor dos documentos expressos no mesmo.*

*No caso em tela, com relação aos documentos apresentados, a impugnante, como já citado, não apresentou a tradução para a língua portuguesa.*

*Nesse sentido, reportamo-nos aos Acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes/Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujas ementas trazemos a seguir:*

*(...)*

*Sendo assim, resta prejudicada a análise da documentação apresentada, não sendo possível conferir as alegações do contribuinte, no que concerne aos comprovantes de recolhimentos de imposto de renda pagos no exterior.*

*Ainda, conforme consta do processo de fiscalização n.º 10880.724746/2016-73, a manifestante não demonstrou ter atendido os limites de utilização do IR exterior, definidos na Lei n.º 9.249/1995 e IN SRF n.º 213/2002, de modo que eventual saldo não compensável com o IRPJ pudesse ser compensado com a CSLL:*

*(...)*

*E em sua manifestação de inconformidade a interessada também não apresentou os demonstrativos referentes à observância do limite de dedução do IR Exterior.*

## **CONCLUSÃO**

*De todo o exposto, voto por considerar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade”.*

A decisão *a quo* tem a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**Exercício: 2014**

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

*Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.*

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

**DOCUMENTOS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. TRADUÇÃO JURAMENTADA.**

*Documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado para terem sua validade reconhecida no processo administrativo.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente  
Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada em 25/04/2017 (fls. 426) e inconformada com a decisão de 1º Piso, a contribuinte acostou recurso voluntário em 25/05/2017 (fls. 430/443) repisando basicamente os argumentos expostos na MI, requerendo, ao final (fls. 443):

*“42 Diante do exposto, pede a Recorrente seja dado integral provimento ao presente recurso voluntário, para que seja reconhecido integralmente o direito ao crédito pleiteado nestes autos, e para que sejam homologadas todas as respectivas compensações declaradas com base no referido crédito, cancelando-se a cobrança dos respectivos principais e das multas e dos juros sobre ele aplicáveis.*

*43 Nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a”, do Decreto 70.235/1972, tendo em vista a complexidade dos fatos envolvidos na apuração de lucros auferidos no exterior, reconhecida pela própria D. Fiscalização, a Recorrente protesta 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 elaborado pela KPMG.*

*44 Caso este órgão julgador entenda necessário, poderá também determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova, colocando-se a Recorrente desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas”.*

Os autos subiram ao CARF para apreciação pelo Colegiado na sessão de 15 de maio de 2019, tendo este Relator entendido ser necessária sua conversão em diligência, na forma da Resolução n.º 1402-000.861 (fls. 732/752), da qual se falará adiante no voto, para melhor elucidação de aspectos fáticos que restaram inconclusivos.

Em atendimento à determinação do CARF, a **EQAUD IRPJCSLL 8RF**, após a coleta e condensação das informações e alinhamento dos documentos aportados pela recorrente, mediante a **Informação n.º 2.662/2021**, de 24/08/2021 (fls. 754/756), trouxe o posicionamento do fisco, com as conclusões da diligência.

Cientificada em 14/10/2021 (fls. 758), a recorrente juntou petição em 12/11/2021 (fls. 760) contrapondo-se às conclusões assumidas pela Fiscalização (fls. 762/780).

Sobre estas manifestações das partes igualmente se falará adiante no voto.

É relatório do essencial, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

Já foi atestada antes a tempestividade do RV e os demais pressupostos para sua admissibilidade.

A discussão centra-se na tentativa da recorrente de compensar débitos presentes no PER/DCOMP n.º 37179.62424.240415.1.3.03-2893 (fls. 396/403) com utilização de possível **direito creditório de R\$ 8.085.184,49** (valor original) referente **saldo negativo de CSLL** do exercício de 2014, ano-calendário de 2013, montante este que corresponde a parte do mencionado SN no importe total de R\$ 12.443.562,68 e composto por Imposto de Renda pago no exterior cuja comprovação não teria sido feita pela recorrente

Releva destacar, de plano, que os valores acima referidos (8 e 12 milhões de reais) fazem parte de um montante maior, representado pela tributação que a recorrente alega ter suportado no exterior em sua controlada direta (Tenedora) e controladas indiretas (CND e Dominicana), no importe total de R\$ 45.379.658,90.

Feita esta observação e voltando ao pedido da recorrente, a DERAT/SP, através o Despacho Decisório – n.º de Rastreamento - 116624182 - de 04/08/2016 (fls. 404) e Anexos (fls. 405/407), indeferiu-o, posição mantida pela Turma Julgadora de 1ª Instância (6ª Turma da DRJ/RPO, sessão de 23 de março de 2017 fls. 412/422) ao apreciar a MI aportada (fls. 3/13), basicamente sob dois argumentos centrais, **i)** não comprovação do direito creditório pretendido e, **ii)** documentação estrangeira sem tradução para o vernáculo por tradutor público juramentado e sem a devida consularização.

Inconformada a recorrente acostou o recurso voluntário aqui sob análise, reforçando seus argumentos e juntando mais documentos.

Subindo ao CARF, os autos foram convertidos em diligência por proposta deste Relator, acompanhada à unanimidade pelo Colegiado (Resolução n.º 1402-000.861, sessão de 15/05/2019 – fls. 732/752), quando se apontaram os quesitos a serem respondidos pela unidade de origem da RFB e as providências a tomar, conforme abaixo reproduzido:

1 se restou comprovado nos autos, com as respectivas traduções juramentadas e documentos consularizados, o recolhimento do tributo que a recorrente pretende utilizar para compor o saldo negativo de IRPJ aqui apreciado;

2 verificar se a compensação ocorreu dentro do limite previsto nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior

3 por fim, elabore relatório circunstanciado e em seguida intime a Recorrente a se manifestar sobre resultado da diligência, abrindo prazo de 30 dias para o exercício do contraditório, retornando o processo à turma do CARF para decisão.

A Autoridade Tributária da RFB realizou as intimações necessárias, que constam do Processo n.º 10880.971380/2016-20, da mesma contribuinte, versando sobre os mesmos temas, matérias e período, apenas com a diferença de que lá se discute SN de IRPJ e aqui SN de CSLL, de modo que aproveitam a ambos, respondidas pela recorrente com juntada de documentos, tendo concluído o procedimento mediante a Informação EQAUD IRPJ CSLL 8RF n.º 2.662/2021 (fls. 754/756):

**“INTRODUÇÃO**

1. A Ambev S.A., CNPJ 07.526.557/0001-00, transmitiu a Declaração de Compensação (Dcomp) n.º 37179.62424.240415.1.3.03-2893, pleiteando crédito de saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2013 por sua incorporada Ambev Brasil Bebidas S.A., CNPJ 73.082.158/0001-21.

2. Em síntese, as deduções a título de IR no exterior não foram aceitas, razão pela qual o processo chegou ao CARF, o qual, além de bem resumir todo o histórico do processo na Resolução às folhas 732 a 752, converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem:

2.1. verificasse “se restou comprovado nos autos, com as respectivas traduções juramentadas e documentos consularizados, o recolhimento do tributo que a recorrente pretende utilizar para compor o saldo negativo de IRPJ”;

2.2. verificasse “se a compensação ocorreu dentro do limite previsto nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior”;

2.3. elaborasse “relatório circunstanciado” e em seguida intimasse “a Recorrente a se manifestar sobre resultado da diligência, abrindo prazo de 30 dias para o exercício do contraditório, retornando o processo à turma do CARF para decisão”.

3. A procedência da dedução de IR pago no Exterior utilizada na composição do saldo negativo de CSLL também é objeto da discussão administrativa abrigada pelo processo n.º 10880.971380/2016-20, o qual trata do mesmo assunto, porém em relação ao saldo negativo de IRPJ. Assim, o resultado do presente processo depende do resultado daquele.

4. O artigo 15 da IN SRF n.º 213, de 2002, assim dispõe:

(...)

5. O quadro a seguir, elaborado consoante as regras dos §§ 10 e 11 do artigo 14 da IN SRF n.º 213, de 2002, e extraído da Informação às folhas 1933 a 1941 do processo n.º 10880.971380/2016-20, mostra que não houve excesso de IR pago no exterior em relação ao IR e seu adicional devidos no Brasil. Portanto, não há valor de IR pago no exterior compensável com a CSLL devida.

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	143.793.160,37
Lucro real <b>com</b> a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	<b>470.495.669,29</b>
Imposto devido no Brasil, <b>com</b> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	117.599.917,32
	Alíquota 15%
	70.574.350,39
	Adicional
	47.025.566,93
<b>Cenário:</b> Lucro real positivo superior ao valor dos lucros auferidos no Exterior	
Lucro real <b>sem</b> a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	326.702.508,92
Imposto devido no Brasil, <b>sem</b> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	81.651.627,23
	Alíquota 15%
	49.005.376,34
	Adicional
	32.646.250,89
Valor do imposto pago no exterior	21.550.765,91
<b>Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior</b>	<b>35.948.290,09</b>
<b>Limite para compensação do imposto do período</b>	<b>21.550.765,91</b>

6. *É o que tinha a informar.*

7. *Reitero mais uma vez que o julgamento do presente deverá se dar após o julgamento do recurso apresentado no processo n.º 10880.971380/2016-20.*

8. *Cumprida a diligência, remeta-se cópia deste documento à interessada. Nos termos da Resolução do CARF às folhas 732 a 752, fica a interessada intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de 30 dias.*

9. *Posteriormente, este processo deverá retornar ao CARF para o competente julgamento”.*

## RESUMO DA POSIÇÃO DO FISCO E DOS VALORES ACEITOS E DESCONSIDERADOS NA DILIGÊNCIA

Como dito atrás, as informações prestadas pela Autoridade Fiscal têm que ser analisadas em conjunto com as que constam do Processo n.º 10880.971380/2016-20, da mesma contribuinte, versando sobre os mesmos temas, matérias e período, apenas com a diferença de que lá se discute SN de IRPJ e aqui SN de CSLL, de modo que aproveitam a ambos.

Ou seja, as conclusões presentes no referido processo (em julgamento nesta mesma data e sessão do CARF) devem ser aqui replicadas, no que for pertinente.

Especificamente em relação a ESTE processo, a discussão centra-se na tentativa da recorrente de compensar débitos presentes no PER/DCOMP n.º 37179.62424.240415.1.3.03-2893 (fls. 396/403) com utilização de possível **direito creditório de R\$ 8.085.184,49** (valor original) referente **saldo negativo de CSLL** do exercício de 2014, ano-calendário de 2013, montante este que corresponde a parte do mencionado SN no importe total de R\$ 12.443.562,68 e composto por Imposto de Renda pago no exterior cuja comprovação não teria sido feita pela recorrente

Já dito antes, importante destacar que os valores acima referidos (8 e 12 milhões de reais) fazem parte de um montante maior, representado pela tributação que a recorrente alega ter suportado no exterior em sua controlada direta (Tenedora) e controladas indiretas (CND e Dominicana), no importe total de R\$ 45.379.658,90.

Parametrizadas as informações e montantes em discussão, passa-se à análise da Informação Fiscal acima transcrita e que contém a posição fixada pela Autoridade Tributária que presidiu a diligência.

Início com o resumo dos valores investigados na diligência, na forma das tabelas abaixo elaboradas, e posterior justificativas do Fisco.

TABELA “A”

**Valores informados e pleiteados pela recorrente a título de Imposto de Renda sobre Lucros no Exterior:**

IR SOBRE LUCROS NO EXTERIOR			DIVISÃO PELA CONTROLADA E COLIGADAS			
Pago	Compensado	TOTAL	CND	Dominicana	Tenedora	TOTAL
42.782.271,15		42.782.271,15	41.638.594,00	1.138.198,24	5.478,91	42.782.271,15
	2.597.387,75	2.597.387,75	1.966.731,41	630.656,34		2.597.387,75
<b>42.782.271,15</b>	<b>2.597.387,75</b>	<b>45.379.658,90</b>	<b>43.605.325,41</b>	<b>1.768.854,58</b>	<b>5.478,91</b>	<b>45.379.658,90</b>

TABELA “B”

**Valores de Imposto de Renda sobre Lucros no Exterior reconhecidos pela diligência, antes do cálculo do limite previsto no artigo 395, do RIR/1999 :**

IR SOBRE LUCROS NO EXTERIOR			DIVISÃO PELA CONTROLADA E COLIGADAS			
Pago	Compensado	TOTAL	CND	Dominicana	Tenedora	TOTAL
42.734.019,25		42.734.019,25	41.592.223,38	1.136.329,19	5.466,68	42.734.019,25
<b>42.734.019,25</b>		<b>42.734.019,25</b>	<b>41.592.223,38</b>	<b>1.136.329,19</b>	<b>5.466,68</b>	<b>42.734.019,25</b>

TABELA “C”

**Valores de Imposto de Renda sobre Lucros no Exterior aceitos para compensação no Brasil após a observância do limite previsto no artigo 395, do RIR/1999<sup>2</sup>**

Pago	Compensado	TOTAL	CND	Dominicana	Tenedora	TOTAL
21.550.765,91		21.550.765,91	20.974.958,25	573.050,81	2.756,85	21.550.765,91
<b>21.550.765,91</b>		<b>21.550.765,91</b>	<b>20.974.958,25</b>	<b>573.050,81</b>	<b>2.756,85</b>	<b>21.550.765,91</b>

<sup>2</sup> Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 26](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 15](#)).

Antes de passar às justificativas de cada item apresentadas pela Autoridade Fiscal, importante delimitar que a discussão envolve dois pontos.

O primeiro, o montante do crédito que a recorrente sustenta possuir e que seria representado pelo imposto de renda que suportou no exterior por suas controladas direta e indiretas, em razão de lucros por elas obtidos na República Dominicana. O valor do imposto de renda assumido seria de **R\$ 45.379.658,90**.

Na sequência e como consequência direta do primeiro tomo, aferir se tal montante de R\$ 45.379.658,90 poderia ser integral ou apenas parcialmente utilizado, em face das limitações impostas pelo artigo 26, da Lei nº 9.249/1995 (artigo 395, RIR/1999 e artigo 14, da IN SRF nº 213/2002).

Feitas estas observações, passo à descrição das justificativas apostas pela Autoridade Fiscal na sua Informação conclusiva sobre a diligência.

## **JUSTIFICATIVAS DO FISCO SOBRE AS DIVERGÊNCIAS**

### **DIVERGÊNCIA ENTRE AS TABELAS “A” E “B”**

Segundo a Autoridade Fiscal condutora da diligência, a divergência de **R\$ 2.645.639,65** (R\$ 45.379.658,90 – R\$ 42.734.019,25) entre os valores das Tabelas “A” e “B” decorreu dos seguintes fatores:

- i) **R\$ 48.251,90** em razão de assunção de datas diferentes pelo Fisco e pela contribuinte para conversão dos pagamentos feitos em moeda estrangeira para Reais em novembro de 2013 (artigo 14, § 2º, da IN RFB nº 213/02002), tendo a diligência assumido o dia 18/11/2013, e a recorrente 14/11/2013, com valores diferentes de taxas cambiais (0,05409 e 0,05519, respectivamente), assim distribuídos:

CND	46.370,62
Dominicana	1.869,05
Tenedora	12,23
Total	48.251,90

- ii) **R\$ 2.597.387,75** em razão deste montante corresponder a “imposto compensado no exterior” e que, no entendimento fiscal, não podem ser utilizados, posto que a legislação expressamente limitaria tal benefício ao efetivo “pagamento” do tributo. Nos dizeres do condutor da diligência (fls. 1935), “a segunda parte do quadro apresentado pela contribuinte mostra uma lista de “Crédito utilizado na antecipação do imposto pago no exterior”. Esses quatro supostos créditos não são resultantes de pagamentos, mas de compensações na República Dominicana, e, portanto, não podem ser aproveitados em compensação no Brasil”.

### **DIVERGÊNCIA ENTRE AS TABELAS “B” E “C”**

De acordo com a Informação Fiscal exarada na conclusão da diligência, a divergência de **R\$ 21.183.253,34** (R\$ 42.734.019,25 – R\$ 21.550.765,91) entre os valores das Tabelas “B” e “C” foi fruto da não observância, pela recorrente, dos limites impostos pelo artigo 395, do RIR/1999 (artigo 26, da Lei nº 9.249/1995). Além disso, nas palavras do condutor do feito diligencial, deveria ter sido considerada pela contribuinte a exata proporção da sua participação societária nas empresas localizadas no exterior e, a partir daí, aplicar os referidos percentuais de participação sobre o montante do imposto de renda pago no exterior e compensável com o mesmo tributo no Brasil.

Na dicção do Fisco (Informação Fiscal - fls. 1940/1941 do PA nº 10880.971380/2016-20), “Na ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ da interessada, o valor adicionado ao Lucro Líquido na linha “07. Lucros Disponibilizados do Exterior” é de R\$ 143.793.160,37. Todavia, nesse valor está computado o montante de R\$ 12.431.598, referente ao lucro auferido pela controlada Fratelli Vita Ltda. Assim, apenas a diferença de R\$ 131.361.562,37 refere-se ao lucro das três controladas dominicanas. Considerando que R\$ 131.361.562,37 dos R\$ 260.473.429 do lucro auferido pela Tenedora, pela CND e pela Ambev Dominicana foram oferecidos à tributação no Brasil, ou seja, 50,43%, também apenas 50,43% do IR pago no exterior poderão ser considerados no cálculo do limite de compensação, conforme a tabela abaixo e nos termos do artigo 14, §7º, da IN SRF nº 213, de 2002”:

Controlada	IR Pago (R\$)	%	IR Pago Prop.
CND	41.592.223,38	50,43	20.974.958,25
Dominicana	1.136.329,19	50,43	573.050,81
Tenedora	5.466,68	50,43	2.756,85
<b>Total</b>	<b>42.734.019,25</b>		<b>21.550.765,91</b>

Para concluir:

26. O quadro a seguir demonstra o valor do IR pago no exterior que pode ser compensado no Brasil, consoante as regras dos §§ 10 e 11 do artigo 14 da IN SRF nº 213, de 2002:	
Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	143.793.160,37
Lucro real <u>com</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	470.495.669,29
Imposto devido no Brasil, <u>com</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	117.599.917,32
	Alíquota 15%
	Adicional
	70.574.350,39
	47.025.566,93
<b>Cenário:</b> Lucro real positivo superior ao valor dos lucros auferidos no Exterior	
Lucro real <u>sem</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	326.702.508,92
Imposto devido no Brasil, <u>sem</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	81.651.627,23
	Alíquota 15%
	Adicional
	49.005.376,34
	32.646.250,89
Valor do imposto pago no exterior	21.550.765,91
<b>Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior</b>	<b>35.948.290,09</b>
<b>Limite para compensação do imposto do período</b>	<b>21.550.765,91</b>

Do procedimento de diligência e do teor da Informação Fiscal, a recorrente teve ciência e pôde se manifestar e juntar documentos (fls. 905/906, 911/1932 e 1947/1965 do PA nº 10880.971380/2016-20).

Por bem resumir a posição da contribuinte, reproduzo a petição protocolizada em 12/11/2021 (fls. 762/780):

**I. SÍNTESE DO PROCESSO E DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA**

1 Trata-se de discussão acerca dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário de 2013 por sucedida da Recorrente que são compostos por valores de imposto de renda pago no exterior por controladas diretas e indiretas, quais sejam Cervecería Nacional Dominicana S.A. y Subsidiarias ("CND"), Compañía Cervecera Ambev Dominicana S.A. ("Dominicana") e Tenedora CND S.A. ("Tenedora"), todas sediadas na República Dominicana.

2 A diligência requerida por esta C. Turma teve por objetivo justamente a verificação das condições para o aproveitamento dos valores de imposto de renda pago no exterior pelas controladas, e foi determinada nos seguintes termos:

(...)

3 Para responder aos quesitos acima, a Fiscalização intimou a Recorrente apenas uma vez, solicitando os seguintes documentos e esclarecimentos:

"1. Demonstrativo de quando, e em que valores, os lucros apurados no ano-calendário 2013 pela Cervecería Nacional Dominicana, S.A. y Subsidiarias ("CND"), pela Compañía Cervecera Ambev Dominicana S.A. ("Dominicana") e pela Tenedora CND S.A. ("Tenedora") foram computados na base de cálculo do IR da Ambev Brasil Bebidas S.A. ou de sua sucessora, acompanhado da escrituração contábil comprobatória, em conformidade com o artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e artigo 6º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002;

2. Organograma demonstrando como a Ambev Brasil Bebidas S.A. participava, com os devidos percentuais de participação, do capital da CND, Dominicana e Tenedora em 31/12/2013;

3. Comprovante dos pagamentos de RD\$ 736.548.886,57 e RD\$ 134.403,76, efetuados em 30/04/2014, pela CND e pela Tenedora, respectivamente;

4. Documentos e justificativas que julgue pertinentes."

4 Em resposta à esta intimação, a Recorrente juntou ao processo 10880.971380/2016-20 (único no qual foi intimada) o Termo de Constatação Complementar ("Laudo Complementar") de fls. 911 a 933<sup>2</sup>, acompanhado dos documentos organizados em Anexos nas fls. 934 a 1.932 elaborado pela firma de auditoria independente KPMG Assessores Ltda. ("KPMG"), com o fim de consolidar e apresentar de forma organizada todos os documentos solicitados. Com isso, foi capaz de comprovar

a participação societária da Recorrente em cada uma de suas subsidiárias, a adição do lucro auferido no exterior por tais subsidiárias no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, bem como o valor do imposto de renda pago na República Dominicana, através da juntada dos comprovantes de pagamento.

5 Com base nos documentos e informações apresentados, a Fiscalização elaborou o Parecer Conclusivo de Diligência sobre o qual a Recorrente agora se manifesta, no qual concluiu:

- (i) Que a participação societária da Recorrente nas subsidiárias estaria devidamente comprovada, na proporção informada pela Recorrente;
- (ii) Que os comprovantes de pagamento em dinheiro de IR no exterior apresentados preenchiam todos os requisitos formais para serem admitidos, de forma que reconheceu o pagamento de R\$ 42.734.019,25 de IR no exterior, tendo a Fiscalização identificado pequenas diferenças relativas às taxas de câmbio:

Valores em R\$ na proporção da participação da Ambev			
Empresa	Valor - KPMG	Valor - Fiscalização	Diferença
CND	41.638.594,00	41.592.223,38	46.370,62
Dominicana	1.138.198,24	1.136.329,19	1.869,05
Tenedora	5.478,91	5.466,68	12,23
<b>Total</b>	<b>42.782.271,15</b>	<b>42.734.019,25</b>	<b>48.251,90</b>

- (iii) Que o valor de imposto de renda quitado via compensação não poderia ser considerado, pois uma vez que a legislação aplicável admitiria crédito apenas para o IR no exterior pago em dinheiro. Por essa razão, desconsiderou pagamentos de IR no exterior de R\$ 1.966.731,41 pela CND e de R\$ 630.656,34 pela Dominicana;
- (iv) Que o lucro líquido total das empresas Tenedora, CND e Dominicana seria de R\$260.473.429,00, mas a Recorrente só teria adicionado às bases de IRPJ e CSLL R\$131.361.562,37, i.e. 50,43% do suposto lucro líquido consolidado, de forma que só poderia aproveitar o imposto de renda pago no exterior na mesma proporção. Dessa maneira, admitiu a compensação de apenas 50,43% dos R\$ 42.734.019,25 reconhecidos nos termos do item (ii) acima, ou seja, R\$ 21.550.765,91; e
- (v) Ainda, consignou que o limite para utilização do IR no exterior seria de R\$35.948.290,09 para o IRPJ, e deixou de calcular o limite para a CSLL, haja vista

que o valor reconhecido, limitado a R\$21.550.765,91, não seria suficiente para suportar toda a dedução de IRPJ, não havendo sobra a deduzir da CSLL.

6 A despeito do trabalho da Fiscalização, os argumentos para não reconhecer a integralidade do crédito demonstrado no Laudo Complementar da KPMG não subsistem, pois:

- (i) Não há fundamento legal para a metodologia aplicada pela Fiscalização para impor o limite de aproveitamento do IR no exterior a 50,43% do valor reconhecido, sendo que a proporcionalidade que a lei exige diz respeito ao valor do imposto (e contribuição) incidentes no Brasil sobre o lucro aqui tributado – o qual, como calculado para o IRPJ, suporta integralmente a compensação pleiteada;
- (ii) Ainda que houvesse fundamento para tal conclusão, a Fiscalização deveria ter observado a regra do art. 1º, § 6º da Instrução Normativa SRF 213/2002 (“IN 213/02”), segundo a qual os lucros das controladas indiretas (CND e Dominicana) deveriam ter sido consolidados na controlada direta (Tenedora), e não simplesmente somados – isto porque, como é sabido, as demonstrações financeiras (“DFs”) individualizadas de empresas de um mesmo grupo geralmente refletem resultados de outras entidades do grupo, tal como os dividendos contidos na DF da Tenedora dizem respeito a resultados de suas duas únicas investidas – CND e Dominicana, sendo que estas duplicidades devem ser eliminadas no cálculo de consolidação;
- (iii) O valor de IR quitado no exterior através de compensação pode ser aproveitado no Brasil não havendo vedação legal para tanto como pretende fazer crer a fiscalização; e
- (iv) As taxas de câmbio utilizadas pela Recorrente são as corretas.

7 Vejamos em detalhes cada um dos pontos acima sumarizados.

## II. VALOR DA ADIÇÃO E LIMITES PARA UTILIZAÇÃO DO IR NO EXTERIOR

### II.1. Limites proporcionais ao valor dos lucros efetivamente adicionados

8 Como referido acima, a Fiscalização, por entender que a Recorrente deveria ter adicionado lucros no exterior no montante de R\$260.473.429,00, limitou os valores de IR no exterior cujo pagamento foi reconhecido (R\$ 42.734.019,25) à proporção que de 50,43%, já que verificou a

Recorrente de fato adicionou apenas R\$131.361.562,37 de lucros de tais controladas (ou seja, 50,43% dos R\$260.473.429,00). Vejam abaixo a explicação da Fiscalização:

25. Considerando que R\$ 131.361.562,37 dos R\$ 260.473.429 do lucro auferido pela Tenedora, pela CND e pela Ambev Dominicana foram oferecidos à tributação no Brasil, ou seja, 50,43%, também apenas 50,43% do IR pago no exterior poderão ser considerados no cálculo do limite de compensação, conforme a tabela abaixo e nos termos do artigo 14, §7º, da IN SRF nº 213, de 2002:

Controlada	IR Pago (R\$)	%	IR Pago Prop.
CND	41.592.223,38	50,43	20.974.958,25
Dominicana	1.136.329,19	50,43	573.050,81
Tenedora	5.466,68	50,43	2.756,85
<b>Total</b>	<b>42.734.019,25</b>		<b>21.550.765,91</b>

9 Além do fato de que a apuração de R\$260.473.429,00 feita pela Fiscalização está evidentemente equivocada, uma vez que simplesmente soma resultado de controladoras e controladas sem quaisquer ajustes de consolidação (que se destinam a eliminar itens que aparecem duplicados em mais de uma DF individual) – algo que a Recorrente demonstrará na seção II.1 seguinte em maiores detalhes, fato é que, até mais importante que isso, é que os valores de IR no exterior que foram aproveitados pela Recorrente atenderam aos limites de proporcionalidade previstos na legislação, MESMO considerando-se a adição de R\$ 131.361.562,37.

10 Como se sabe, a legislação de regência da utilização dos créditos de IR no exterior faz referências a uma proporcionalidade entre a compensação e o valor do imposto (e da contribuição) incidentes no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior. Veja-se o *caput* e o §1º do art. 26 da Lei 9.249/95:

(...)

11 Como se extrai da Lei Ordinária que fundamenta o RIR/99 e da IN 213/02, as referências da legislação aos limites de proporcionalidade devem sempre se relacionar aos comandos “até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros” e “será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil”.

12 Nesse passo, o §1º do art. 395 do RIR – citado como fundamento do procedimento adotado pela Fiscalização, repete o comando legal do §1º do art. 26 da Lei 9.249/95:

(...)

13 Nestes termos, não cabe cogitações de proporcionalidade acerca do que, na opinião da Fiscalização, seria devido no Brasil tivesse a adição de lucros no exterior sido maior do que a efetivamente oferecida à tributação. O limite deve ser apurado em face dos lucros efetivamente adicionados, haja vista que estes – e somente estes – é que geraram imposto devido no Brasil.

14 Referidos dispositivos estão, ademais, regulamentados nos §§7º a 11 do art. 14 da IN 213/02:

“§ 7º. O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

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

§ 9º. O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.”

15 Como já referido, a Fiscalização calculou os montantes referidos na IN 213/02 e chegou à conclusão que, com base nos lucros efetivamente adicionados às bases de IRPJ, a Recorrente poderia ter compensado (na apuração do IRPJ) um valor máximo de R\$35.948.290,09 (correspondente à diferença positiva mencionada no §11 da IN 213/02:

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	143.793.160,37	
Lucro real <u>com</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	470.495.669,29	
Imposto devido no Brasil, <u>com</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	117.599.917,32	
	Aliquota 15%	70.574.350,39
	Adicional	47.025.566,93
<b>Cenário: Lucro real positivo superior ao valor dos lucros auferidos no Exterior</b>		
Lucro real <u>sem</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	326.702.508,92	
Imposto devido no Brasil, <u>sem</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	81.651.627,23	
	Aliquota 15%	49.005.376,34
	Adicional	32.646.250,89
Valor do imposto pago no exterior	21.550.765,91	
<b>Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior</b>	<b>35.948.290,09</b>	
Limite para compensação do imposto do período	21.550.765,91	

16 Nos termos dos cálculos previstos na IN 213/02, o valor de R\$35.948.290,09 é justamente o limite de utilização dos créditos de IR no exterior até a proporção do IRPJ que incidiu no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior – isto porque este valor é a diferença entre o IRPJ calculado com e sem o valor dos lucros efetivamente adicionados à base do IRPJ no País.

17 Ainda que a Fiscalização não tenha calculado o referido limite para a CSLL, o exercício acima para IRPJ pode ser facilmente replicado para a contribuição:

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	143.793.160,37
Lucro real com a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	470.495.689,29
CSLL devida no Brasil, <u>com</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior (alíquota 9%)	42.344.610,24
Lucro real sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	326.702.508,92
Contribuição devida no Brasil, <u>sem</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior (alíquota 9%)	29.403.225,80
<b>Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior</b>	<b>12.941.384,43</b>

18 Ou seja, além dos R\$35.948.290,09 que poderiam ser compensados na apuração do IRPJ, a Recorrente poderia ainda compensar R\$12.941.384,43 de IR no exterior na apuração da CSLL, tendo esses valores exatamente como base os valores efetivamente adicionados de lucros no exterior (independentemente do julgamento da Fiscalização sobre o correto valor a ser adicionado).

19 Estes valores, diga-se, já são inferiores aos valores da compensação que seria permitida se a adição de lucros no exterior tivesse sido, como quer a Fiscalização, de R\$260.473.429,00. Nesse caso, os valores de IRPJ e CSLL devidos depois da inclusão dos lucros no exterior seriam maiores – valores estes que poderiam até ser exigidos em autos<sup>3</sup>, mas os valores de IRPJ e CSLL devidos antes da inclusão dos lucros no exterior se manteriam os mesmos – motivo pelo qual a diferença positiva a que se refere o §11 do art. 14 da IN 213/02 aumentaria.

20 Vejamos os cálculos, nos mesmos termos daqueles elaborados pela Fiscalização para o IRPJ:

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	<b>260.473.429,00</b>
Lucro real com a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	587.175.937,92
Imposto devido no Brasil, <u>com</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	146.769.984,48
	Alíquota 15%
	88.076.390,69
	Adicional
	58.693.593,79
Lucro real sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	326.702.508,92
Imposto devido no Brasil, <u>sem</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	81.651.627,23
	Alíquota 15%
	49.005.376,34
	Adicional
	32.646.250,89
<b>Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior</b>	<b>65.118.357,25</b>

20.1 Para a CSLL, seguindo o mesmo raciocínio:

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	<b>260.473.429,00</b>
Lucro real com a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	587.175.937,92
CSLL devida no Brasil, <u>com</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior (alíquota 9%)	52.845.834,41

Lucro real sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	326.702.508,92
Contribuição devida no Brasil, <u>sem</u> a inclusão dos lucros auferidos no exterior (aliquota 9%)	29.403.225,80
<b>Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior.</b>	<b>23.442.608,61</b>

21 Veja-se abaixo um quadro comparativo dos limites proporcionais, nos termos dos cálculos previstos na IN 213/02, entre a adição efetivamente realizada pela Recorrente e a pretendida pela Fiscalização:

	Limites proporcionais aos valores de Adição conforme:	
	Recorrente	Fiscalização
IRPJ	35.948.290,09	65.118.357,25
CSLL	12.941.384,43	23.442.608,61

22 Como se vê, os cálculos previstos na IN 213/02 já adequam os limites de IR no exterior a serem compensados à proporção do valor dos lucros no exterior efetivamente adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL: quanto menor a adição, menor o limite apurado pela IN 213/02, não havendo fundamento para que se faça outros cálculos com base em supostas proporções não previstas em lei, como fez a Fiscalização no caso dos autos, e se imponha outro limite além daquele previsto na Lei 9.249/95 e na IN 213/02.

23 Devem, portanto, ser reconhecidos integralmente os R\$ 42.734.019,25 cujos pagamentos foram confirmados pela Fiscalização, haja vista que tal valor é inferior à soma dos limites para utilização na apuração do IRPJ (R\$ 35.948.290,09) e da CSLL (R\$ 12.941.384,43) – limites estes já apurados na proporção do valor dos lucros no exterior efetivamente adicionados, independentemente de a Fiscalização ter ou não razão, o que se admite apenas para argumentar, em relação ao montante dos lucros auferidos no exterior que deveriam ter sido adicionados (algo que seria matéria de fiscalização de tributação de lucros no exterior e não de limitação de valor de créditos a serem compensados).

## II.2. Evidentes erros na apuração da suposta adição

24 Na remota hipótese de se entender que a metodologia adotada pela Fiscalização merece prevalecer, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente passa a demonstrar que o cálculo de R\$260.473.429,00 é evidentemente equivocado, porque ignora os necessários ajustes de consolidação para eliminar itens que se repetem nas DFs individualizadas de controladas e controladoras.

25 Como a Fiscalização demonstrou, os R\$260.473.429,00 correspondem a uma simples soma dos valores de lucros líquidos antes do IR consignados nas respectivas demonstrações financeiras:

23. Os lucros apurados antes do desconto do imposto, conforme determinação do §7º do artigo 1º da IN SRF nº 213, de 2002, pelas três empresas dominicanas controladas, segundo os documentos apresentados no arquivo "Doc\_Comprobatorio007", são os seguintes:

2013	Lucro Líquido	Participação	Lucro Proporc.
Tenedora	2.081.344.337	56,8378%	1.182.990.332
CND	5.755.175.011	55,0021%	3.165.467.115
Ambev Dominicana	692.247.489	56,8378%	393.458.243
Total em Pesos	8.528.766.837		4.741.915.690
Taxa de Câmbio	0,05493		0,05493
Total em Reais	468.485.162		260.473.429

26 Este não é o procedimento adequado, uma vez que a própria Fiscalização reconheceu que CND e a Dominicana são controladas indiretamente pela Recorrente, por intermédio da controlada direta Tenedora. Nestes casos, aplica-se a disposição do art. 1º, § 6º, da IN 213/02, segundo o qual § 6º:

(...)

27 Com efeito, os resultados da CND e da Dominicana (controladas indiretas) no período foram auferidos pela Recorrente por intermédio da Tenedora (controlada direta).

28 A título de exemplo do erro evidente da Fiscalização no cálculo de consolidação, no caso da simples soma por ela feita deveriam, ao menos, serem eliminados os dividendos recebidos de empresas do grupo, uma vez que estes valores compuseram o lucro da empresa que os pagou.

29 Citando-se como exemplo a DF da Tenedora, identifica-se que a quase totalidade do lucro líquido antes do imposto (RD\$ 2.081.344.337,00) somado no cálculo da Fiscalização acima referido, diz respeito a dividendos recebidos de suas controladas (i.e. CND e Dominicana). Veja a demonstração do resultado que consta na DF (fl. 1.171):

<b>Tenedora CND, S. A.</b>			
<b>Estado de Resultados</b>			
	Notas	Año Terminado el 31 de diciembre de 2013	Periodo de nueve meses terminado el 31 de diciembre de 2012
Ingresos			
Dividendos recibidos	8	RD\$2,080,641,676	RD\$590,615,350
Gastos generales y administrativos		(1,447,335)	(1,275)
Otros ingresos (gastos), neto		2,149,996	257,605
<b>Ganancia antes de impuesto</b>		<b>2,081,344,337</b>	590,871,680
Impuesto			
Impuesto sobre los activos	5	(1,968,883)	(3,394,256)
Ganancia neta		<b>RD\$2,079,375,454</b>	<b>RD\$587,477,424</b>

30 As notas explicativas esclarecem, ainda, que a Tenedora tem, de fato, apenas a CND e a Dominicana como controladas (fl. 1.174<sup>a</sup>):

La Compañía tiene, a su vez, dos empresas subsidiarias:

- La Cervecería Nacional Dominicana S. A. (CND), empresa productora y comercializadora de cervezas, maltas, bebidas carbonatadas, agua y comercializadora de destilados y cigarros.
- Compañía Cervecera AmBev Dominicana, compañía dedicada a la elaboración y distribución de bebidas alcohólicas y no alcohólicas, entre otras actividades de lícito comercio.

31 Deste modo, os dividendos de RD\$ 2.080.641.676,00 somente podem ter como origem os resultados da CND e da Dominicana. Somar os resultados da CND e Dominicana e, ao mesmo tempo, os dividendos que estas pagaram à Tenedora, implica óbvio erro de consolidação e duplicação clara de tributação.

32 Sem maiores análises para identificar outros ajustes de consolidação, a Fiscalização deveria ao menos ter excluído os dividendos computados nos resultados das empresas envolvidas, caso em que a suposta "adição total" seria reduzida de R\$260.473.429,00 para R\$175.573.460,00 o que implicaria reconhecer que a Recorrente adicionou 74,82% da suposta "adição total" e não apenas 50,43%.

2013	Lucro Líquido RD\$	Dividendos RD\$	Lucro Ajustado RD\$	Part Ambev	Lucro Proporc.
Tenedora	2.081.344.337	2.080.641.676	702.661	56,8378%	399.377
CND	5.755.175.011	660.000.000	5.095.175.011	55,0021%	2.802.454.818
Ambev Dominicana	692.247.489	-	692.247.489	56,8378%	393.458.574
Total em Pesos	8.528.766.837		5.788.125.161		3.195.312.769
Taxa de Câmbio	0,05493		0,05493		0,05493
Total em Reais	468.485.162		317.941.715		175.573.460 100,00%
					131.361.562,37 74,82%

33 Como visto acima, não há como considerar o cálculo de proporcionalidade que a Fiscalização realizou fora dos limites da IN 2/13/02 – devendo ser respeitadas as proporcionalidades pelos cálculos nela previstos. Contudo, ainda que tal cálculo tivesse previsão na legislação, a Fiscalização deveria ter considerado ajustes de consolidação que, ao menos, elevariam a suposta proporção apurada para 74,82%, podendo esta ser ainda mais elevada caso se identifiquem mais ajustes de consolidação.

### III. NECESSIDADE DE CONSIDERAÇÃO DO VALOR DE IMPOSTO DE RENDA COMPENSADO NO EXTERIOR

34 Como adiantado, a D. Autoridade Fiscal concluiu que a legislação brasileira não permitiria o aproveitamento, no país, de créditos de imposto de renda que foi quitado no exterior por meio de compensação ao invés de pagamento em dinheiro. Confirma-se o excerto do Relatório nesse sentido:

(...)

35 Percebe-se, com clareza, que o entendimento exarado pela D. Autoridade Fiscal é exclusivamente jurídico. Isto é, de pronto faz-se mister frisar que não está em discussão a validade dos documentos apresentados pela Recorrente para comprovar a parcela do IR pago no exterior mediante compensações, limitando-se a controvérsia à possibilidade jurídica de utilizar IR pago no exterior mediante compensação na apuração do IRPJ e da CSLL no Brasil.

36 E esta posição adotada pela Fiscalização decorre de uma interpretação excessivamente restritiva dos dispositivos em questão, que mencionam a possibilidade de aproveitamento do imposto de renda pago no exterior. A seu ver o uso da expressão "pago" vedaria o aproveitamento do imposto de renda quitado no exterior por outras maneiras que não pelo pagamento em espécie ou pela retenção na fonte.

37 Ocorre que tal entendimento não merece prevalecer, pois o termo "pagamento" não deve ser interpretado de forma restritiva, equivalendo apenas à quitação com dinheiro e à retenção na fonte. O imposto de renda a ser aproveitado no Brasil, nos termos dos arts. 16 da Lei 9.430/96, 26 da Lei 9.249/95 e 14 IN SRF 213/02, é aquele que incide sobre os lucros das controladas no exterior, tenha sido ele quitado em dinheiro ou por qualquer outro meio, inclusive a compensação, desde que ele seja demonstrado com base em documentos reconhecidos pelo órgão arrecadador e consularizados/apostilados ou acompanhados da respectiva legislação.

38 Assim, em que pese o emprego de expressões como "imposto pago", "tributo pago" e "data de seu efetivo pagamento", o termo "pagamento" precisa ser interpretado à luz do dispositivo de lei que instituiu a permissão de aproveitamento do IR no exterior no Brasil, qual seja o art. 26 da Lei 9.249/95, que, como visto acima, admite a utilização do crédito do imposto de renda que tenha incidido sobre os lucros auferidos no exterior e aqui tributados.

39 O que não se pode perder de vista é a finalidade do mecanismo em discussão. Com efeito, a permissão de compensação no Brasil do imposto de renda já pago no exterior é, justamente, evitar a dupla tributação de rendimentos (no caso, dos lucros auferidos no exterior).

39.1 O legislador brasileiro optou pelo método do crédito como contrapartida para a adoção da tributação da renda em bases universais. Nesse contexto, rejeitar a utilização do tributo quitado por compensação é uma violação óbvia dessa sistemática.

40 Ora, tal como ocorre no Brasil, é de se admitir que Sistemas Tributários estrangeiros prevejam a possibilidade de quitação de tributos por compensação. O tributo quitado por compensação incide sobre o rendimento da mesma forma como aquele que é quitado mediante pagamento em dinheiro.

40.1 Quando duas partes são credoras e devedoras entre si, é intuitivo que não se deve exigir que ambas as partes paguem em dinheiro a integralidade de suas obrigações. A tradição jurídica reconhece essa conclusão e trata – há muito tempo – a compensação como meio de extinção de obrigações.

40.2 No Brasil, o CTN assim a reconhece (art. 156, II) na esfera tributária, bem como o Código Civil (art. 368) na esfera mais ampla do Direito Privado. Não há por que se negar a aceitar que outros ordenamentos prevejam a possibilidade de pagamento de imposto de renda mediante compensação.

41 Qualquer outra interpretação limita de forma irrazoável o escopo do método de crédito adotado pelo legislador brasileiro para evitar a dupla tributação da renda de modo a permitir que tal dupla tributação ocorresse pelo simples fato de o imposto de renda no exterior ter sido quitado via compensação e não por pagamento em dinheiro.

42 Sob o ponto de vista da finalidade da norma, não há diferença substancial entre a posição do contribuinte que oferece à tributação no Brasil lucros já tributados no exterior e cujo imposto foi pago em dinheiro e a posição do contribuinte que tributa no Brasil lucros já tributados no exterior e cujo imposto de renda tenha sido pago mediante compensação.

43 Em ambos os casos há potencial dupla tributação da renda: pelo imposto de renda incidente no exterior e pelo imposto e contribuição incidentes no Brasil. Logo, em ambos os casos o mecanismo do crédito deve ser aplicado.

44 Inclusive, esse já o entendimento, há muito, adotado por este E. CARF. Em caso similar ao presente, também da própria Recorrente, foi autorizada o aproveitamento do IR pago no exterior por compensação pela Cerveceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G, situada na Argentina. Pede-se vênica para transcrever o excerto do acórdão:

"Por representar uma parcela significativa do saldo total, relativo aos pagamentos da CMQ - Cerveceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G, situada na Argentina, foi contatada a firma-membro KPMG daquele país, a qual confirmou que os documentos fornecidos pela recorrente corresponderiam a (i) imposto pago por meio de transferência interbancária eletrônica e (ii) compensação realizada por meio de formulário denominado de F.798 *Solicitud de Compensación*.

Ainda foi fornecida a legislação correspondente daquele país, confirmando que os meios de comprovação dos recolhimentos estão descritos na "Resolución 1778/2004 AFIP" (trata de pagamento), "Resolución General AFIP nº 1658/2004", "Resolución General AFIP" nº 1659/2004 e Lei nº 11.683/1998.

Nestes termos, o Laudo concluiu que os documentos de arrecadação apresentados pela recorrente como comprovação do imposto pago pela CMQ - Cerveceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G, localizada Argentina, são os legalmente previstos na legislação local e nas instruções das autoridades fiscais desse país:

**Quadro 6 - Cerveceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G ("CMQ")**

Empresa	Comprovantes de Arrecadação - CMQ 2008	
	Moeda Local	Crédito AmBev (Reais)
CMQ- Pagamento	260.215.680,72	62.745.001,73
CMQ - Compensação	6.442.360,03	1.387.531,30
<b>CMQ</b>	<b>266.658.040,75</b>	<b>64.132.533,02</b>

O mesmo procedimento foi efetuado com relação aos pagamentos da F.N.C (...)

Com relação à consularização, o Laudo atestou que foi cumprida esta exigência nos documentos de arrecadação relacionados no Anexo 7, conforme tabela resumindo os valores a seguir:

Controlada/Coligada da Quilsa	Valor	
Cerveceria Y Malteria Quilmes (Argentina)	R\$ 62.745.001,73	pagamentos
Cerveceria Y Malteria Quilmes (Argentina)	R\$ 1.387.531,30	compensação
Cerveceria Boliviana Nacional S.A	R\$ 18.436.231,26	
Cerveceria Paraguaya S.A	R\$ 8.243.287,70	
Cerveceria Chile S.A	R\$ 189.409,36	
Publicidade Relator	R\$ 30.228,16	
<b>Total</b>	<b>R\$ 91.031.689,51</b>	

Portanto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário relativo à tributação dos lucros auferidos pela controlada Quilmes Industrial SA - Quinsa, sediada em Luxemburgo, para que sejam utilizados para compensação dos créditos tributários lançados, incidentes sobre a base de cálculo no valor de R\$ 61.365.500,72, os pagamentos comprovadamente recolhidos no exterior, conforme tabela acima, no valor de R\$ 93.248.220,88 (incluindo o valor de R\$ 2.216.531,37 da FNC no Paraguai). (...) (CARF. 2ª Turma, da 3ª Câmara, da 1ª Seção. Acórdão nº 1302-003.149. Relator Conselheiro Rogério Aparecido Gil, j. em 16/10/2018)

45 No mesmo sentido, é possível citar o acórdão 1201-000.153, no qual restou firmado que a forma de pagamento (em dinheiro ou por compensação) do IR no exterior não influenciaria o direito de aproveitamento no Brasil. Neste caso, a compensação foi rejeitada por problemas na documentação comprobatória colacionada pelo contribuinte, objeção que não se verifica no caso em tela. Veja-se:

Ementa:

**"COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.**

A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços, comprovados com documentação hábil. Não impede a compensação se o pagamento do imposto no exterior se deu mediante aproveitamento de crédito decorrente da não cumulatividade de imposto sobre valor agregador. Inexistência, na espécie, de benefício fiscal."

Voto vencedor:

"A leitura isolada do caput poderia levar à interpretação de que bastaria a incidência do imposto no exterior para autorizar a sua compensação. Essa, porém, não é a melhor exegese em face do § 3º. Como a determinação do valor do direito pela conversão para a moeda nacional deve levar em conta a data do pagamento, só podemos inferir que o pagamento é essencial para o reconhecimento do direito.

Todavia, o termo pagamento, como já asseveramos acima, não deve ser interpretado de forma estrita, mas sim como quitação, como extinção satisfativa da obrigação, na qual se enquadra a compensação.

Dessarte, reafirmo que estou de acordo com o voto do relator quando conclui que não se pode exigir o pagamento em moeda; outras formas de extinção também permitem o reconhecimento do direito, mas não basta a mera incidência do imposto. E a minha discordância está justamente nesse ponto. Não basta a incidência, o recorrente tem que comprovar a efetiva extinção do imposto.

Nos autos não há a prova de que o valor foi efetivamente liquidado por compensação. Há um mero pedido. O documento apresentado é de simples solicitação de compensação (SOLICITUD DE COMPENSACIÓN). Não há no feito qualquer documentação, como uma decisão administrativa, que comprove a efetiva extinção do crédito tributário." (CARF. 1ª Turma, da 2ª Câmara, da 1ª Seção. Acórdão nº 1201-000.153. Relator Conselheiro Regis Magalhães Soares de Queiroz, j. em 30/07/2009)

46 Merece destaque, ainda, o acórdão 1401-002.103, relatado pela I. Conselheira Livia de Carli Germano:

"(...) IMPOSTO DEVIDO NO EXTERIOR. EFETIVO PAGAMENTO. PAGAMENTO EM ESPÉCIE OU COMPENSAÇÃO. EXIGÊNCIA DE ÔNUS FINANCEIRO DO CONTRIBUINTE. Quando o artigo 14, §8º da IN SRF 213/2002 faz menção a efetivo pagamento ela quer dizer a modalidade de quitação do tributo no exterior em que o montante apurado como devido é retirado do patrimônio da devedora e revertido em favor do governo estrangeiro, seja via pagamento em espécie ou compensação de tributos anteriormente recolhidos. O que a IN SRF 213/2002 está a exigir é apenas que não se admitam deduções fictícias ou o abatimento de quaisquer tipos de bônus correspondentes a incentivos fiscais eventualmente concedidos pelo governo estrangeiro. Interpretar tais dispositivos como efetivo pagamento, restringindo outras modalidades de quitação do tributo em que há ônus financeiro para o devedor e incremento financeiro para o governo estrangeiro é impor ressalva onde a lei não autoriza. (...) Recurso Voluntário Provido em Parte." (CARF. 1ª Turma, da 4ª Câmara, da 1ª Seção. Acórdão nº 1401-002.103. Relatora Conselheira Livia de Carli Germano, j. em 17/10/2017)

46.1 A fundamentação que sustenta o posicionamento que se sagrou vencedor no v. acórdão 1401-002.103 é irretocável:

"Como visto, o §2º do art. 26 da Lei n.º. 9.249/95 menciona a compensação do "imposto de renda incidente, no exterior".

Por sua vez, a Receita Federal, ao regular o tema, utiliza o termo "efetivo pagamento" ao determinar, no artigo 14 da Instrução Normativa SRF 213/2002, que a conversão do imposto pago no exterior para Reais tome 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" (§2o), bem como ao estabelecer que "Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal." (§8º).

Dai a questão: a menção a "efetivo pagamento" pode ser interpretada como uma exigência de que o pagamento seja em espécie, estando vedadas todas as outras formas de extinção do crédito tributário?

Entendo que a resposta é negativa.

De fato, vimos que a lei não estabelece tal restrição pelo contrário, é abrangente a ponto de permitir a compensação do imposto "incidente" no exterior. Além disso, não há nenhum comando normativo que determine a interpretação restritiva de tal dispositivo.

Na verdade, quando a IN SRF 213/2002 faz menção a "efetivo pagamento" ela quer dizer a modalidade de quitação do tributo no exterior em que o montante de imposto apurado como devido é retirado do patrimônio da devedora e revertido em favor do governo estrangeiro. A questão é semelhante à exigência de vedar a denúncia espontânea no caso de compensação exigindo efetivo pagamento quando o que a legislação exige é a quitação imediata do tributo. (...)"

47 Ante o exposto, não restam dúvidas que os valores de IR no exterior que foram quitados mediante compensação, num total de R\$ 2.597.387,75, também devem ser reconhecidos, sendo:

(i) R\$1.966.731,41 da CND, demonstrados no Laudo Complementar da KPMG e não questionados pela Fiscalização, tal como relacionados abaixo:

Crédito utilizado na antecipação do imposto pago no exterior				
CND	15/02/2013	18.381.414	487.512,37	Anexo Geral XL
CND	15/03/2013	18.381.415	489.938,83	Anexo Geral XL
CND	15/04/2013	18.381.416	490.343,27	Anexo Geral XL
CND	15/05/2013	18.381.417	498.936,94	Anexo Geral XL
<b>Total Antecipação</b>		<b>73.525.662,12</b>	<b>1.966.731,41</b>	

(ii) R\$ 630.656,34 da Dominicana, demonstrados no Laudo Complementar da KPMG e não questionados pela Fiscalização, tal como relacionados abaixo

Crédito utilizado na antecipação do imposto pago no exterior

Ambev Dominicana	15/02/2013	1.441.536,77	39.508,50	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/03/2013	1.441.536,77	39.705,14	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/04/2013	1.441.536,77	39.737,92	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/05/2013	1.441.536,77	40.434,35	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/06/2013	1.919.415,18	57.166,00	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/07/2013	1.919.415,18	58.846,07	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/08/2013	1.919.415,18	60.722,52	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/09/2013	1.919.415,18	58.300,60	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/10/2013	1.919.415,18	55.944,14	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/11/2013	1.919.415,18	60.209,77	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/12/2013	1.919.415,18	59.904,30	Anexo Geral XXXIX
Ambev Dominicana	15/01/2014	1.919.415,18	60.177,04	Anexo Geral XXXIX

<b>Total Antecipação</b>	<b>21.121.468,52</b>	<b>630.656,34</b>
--------------------------	----------------------	-------------------

#### IV. A CORRETA TAXA DE CÂMBIO

48 Como a Fiscalização consignou, a taxa de câmbio para conversão dos pagamentos de moeda estrangeira para Reais deve ser obtida nos termos do art. 14, §2º, da IN SRF 213/02:

"Art. 14. (...)

§ 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."

49 A Recorrente, comparando a taxa de câmbio que utilizou com a apurada pela Fiscalização, identificou diferenças apenas em relação aos pagamentos feitos no dia 15/11/2013 por suas controladas:

Controlada	Valor RD\$	Data pgto	Participação	Recorrente		Fiscalização		Diferença
				Câmbio	Valor	Câmbio	Valor	Valor
CND	76.604.331,66	15/11/2013	55,0021%	0,05519	2.325.375,37	0,05409	2.279.027,98	46.347,40
Dominicana	2.987.926,77	15/11/2013	56,8378%	0,05519	93.727,62	0,05409	91.859,52	1.868,10
Tenedora	6.194,63	15/11/2013	56,8378%	0,05519	194,32	0,05409	190,45	3,87
<b>Total</b>								<b>48.219,37</b>

50 Como é sabido, 15 de novembro é feriado no Brasil (Proclamação da República) e, neste dia, não há cotação de moedas estrangeiras no Banco Central. Pois bem, pesquisando a cotação do Peso Dominicano no site indicado pela própria Fiscalização, qual seja, o site <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/historicocotacoes>, a Recorrente identificou que a Fiscalização adotou a taxa de câmbio para venda no dia 18/11/2013 (0,05409), enquanto a Recorrente adotou, de forma mais correta, a taxa de câmbio para venda no dia 14/11/2013 (0,05519).

(...)

14/11/2013	A	0,05472	0,05519
18/11/2013	A	0,05364	0,05409

(...)

51 Em cotações de moeda estrangeira, os termos *venda* e *compra* tem como referência a instituição financeira que realiza o câmbio. Para adquirir moeda estrangeira, o contribuinte precisa comprar (e a instituição financeira vender) a moeda estrangeira.

52 O racional por trás da adoção da taxa para venda decorre do fato de que, se o contribuinte brasileiro fosse pagar ele mesmo o imposto de sua controlada no exterior, precisaria comprar moeda estrangeira na data do pagamento para fazer tal pagamento.

53 Pois bem, seguindo-se por este mesmo racional, em casos de feriado no Brasil, o contribuinte brasileiro precisaria necessariamente comprar moeda estrangeira antes de efetuar o pagamento, não havendo lógica na posição da Fiscalização que considera uma taxa de câmbio para venda posterior ao pagamento efetuado no exterior.

54 Devem, portanto, também ser reconhecidos os R\$ 48.219,37 referidos no item 49 acima, referentes à diferença entre adoção equivocada pela Fiscalização da taxa de câmbio de dia posterior a um feriado nacional.

#### V. CONCLUSÕES E PEDIDOS

55 Diante do exposto, conclui-se que:

- (i) Devem ser reconhecidos integralmente os R\$ 42.734.019,25 cujos pagamentos foram confirmados pela Fiscalização;
- (ii) Devem ser reconhecidos integralmente os R\$ 2.597.387,75 cujos pagamentos ocorreram no exterior mediante compensações devidamente demonstradas nos autos;
- (iii) Deve ainda ser reconhecida a diferença de R\$ 48.219,37 que decorre de equívoco na aplicação da taxa de câmbio pela Fiscalização.

56 Ainda que não se entenda pelo reconhecimento integral dos créditos ora demonstrados, ao menos a regra de proporcionalidade, criada pela Fiscalização a par das disposições da Lei 9.249/95, RIR/99 e IN 213/02, deverá ser apurada novamente, com base na adição que seria efetivamente devida considerando-se os ajustes de consolidação, tendo a Recorrente demonstrado que pela simples eliminação dos dividendos entre as empresas consolidadas, a proporcionalidade arguida pela Fiscalização seria de 74,82%, muito maior do que os 50,43% aplicados.

57 Assim, a Recorrente pede e espera que o seu recurso voluntário seja provido em sua integralidade, de modo que seja reconhecido o crédito de saldo negativo apurado no ano-calendário de 2013, com a subsequente homologação das respectivas declarações de compensação.

58 Caso assim não se entenda, especialmente se diante de dúvida que restou após a inconclusiva diligência realizada pela Unidade de Origem, a Recorrente pede que o julgamento do recurso voluntário seja novamente convertido em diligência para que a D. Fiscalização resolva em definitivo qualquer dúvida que remanesça sobre os documentos apresentados nos autos.

59 Por fim, a Recorrente protesta pela realização de sustentação oral em sessão de julgamentos a ser designada, nos termos do disposto no artigo 58 do RICARF.

#### RESUMO DA MANIFESTAÇÃO DA RECORRENTE REBATENDO AS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO NA DILIGÊNCIA

Conforme consta da petição acima reproduzida, estes os pontos principais focados pela recorrente em resposta às conclusões da Fiscalização após a realização da diligência determinada pelo CARF.

Enfrentando os três os itens de divergência entre as partes, assim se posicionou a recorrente:

1. Sobre a diferença de datas havida na conversão dos pagamentos feitos em moeda estrangeira para Reais em novembro de 2013 (artigo 14, § 2º, da IN RFB nº 213/02002), tendo a diligência assumido o dia 18/11/2013, e a recorrente 14/11/2013, com valores diferentes de taxas cambiais (0,05409 e 0,05519, respectivamente) – **Total - R\$ 48.251,90.**

Nas palavras da contribuinte, “comparando a taxa de câmbio que utilizou com a apurada pela Fiscalização, identificou diferenças apenas em relação aos pagamentos feitos no dia 15/11/2013 por suas controladas. (...) Como é sabido, 15 de novembro é feriado no Brasil (Proclamação da República) e, neste dia, não há cotação de moedas estrangeiras no Banco Central. Pois bem, pesquisando a cotação do Peso Dominicano no site indicado pela própria Fiscalização, qual seja, o site <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/historicocotacoes>, a Recorrente identificou que a Fiscalização adotou a taxa de câmbio para venda no dia 18/11/2013 (0,05409), enquanto a Recorrente adotou, de forma mais correta, a taxa de câmbio para venda no dia 14/11/2013 (0,05519). Em cotações de moeda estrangeira, os termos venda e compra tem como referência a instituição financeira que realiza o câmbio. Para adquirir moeda estrangeira, o contribuinte precisa comprar (e a instituição financeira vender) a moeda estrangeira. O racional por trás da adoção da taxa para venda decorre do fato de que, se o contribuinte brasileiro fosse pagar ele mesmo o imposto de sua controlada no exterior, precisaria comprar moeda estrangeira na data do pagamento para fazer tal pagamento. Pois bem, seguindo-se por este mesmo racional, em casos de feriado no Brasil, o contribuinte brasileiro precisaria necessariamente comprar moeda estrangeira **antes** de efetuar o pagamento, não havendo lógica na posição da Fiscalização que considera uma taxa de câmbio para venda posterior ao pagamento efetuado no exterior” (Petição – fls. 778/779).

2. Sobre os conceitos de imposto “pago” e imposto “compensado”, entendendo o Fisco que a legislação só permite a utilização no Brasil do tributo efetivamente recolhido, não havendo possibilidade de estender o conceito para “compensação” – **Total - R\$ 2.597.387,75.**

Nas palavras da contribuinte, “A D. Autoridade Fiscal concluiu que a legislação brasileira não permitiria o aproveitamento, no país, de créditos de imposto de renda

*que foi quitado no exterior por meio de compensação ao invés de pagamento em dinheiro. (...) E esta posição adotada pela Fiscalização decorre de uma interpretação excessivamente restritiva dos dispositivos em questão, que mencionam a possibilidade de aproveitamento do imposto de renda pago no exterior. A seu ver o uso da expressão “pago” vedaria o aproveitamento do imposto de renda quitado no exterior por outras maneiras que não pelo pagamento em espécie ou pela retenção na fonte. Ocorre que tal entendimento não merece prevalecer, pois o termo “pagamento” não deve ser interpretado de forma restritiva, equivalendo apenas à quitação com dinheiro e à retenção na fonte. O imposto de renda a ser aproveitado no Brasil, nos termos dos arts. 16 da Lei 9.430/96, 26 da Lei 9.249/95 e 14 IN SRF 213/02, é aquele que **incide** sobre os lucros das controladas no exterior, tenha sido ele quitado em dinheiro ou por qualquer outro meio, inclusive a compensação, desde que ele seja demonstrado com base em documentos reconhecidos pelo órgão arrecadador e consularizados/apostilados ou acompanhados da respectiva legislação. Assim, em que pese o emprego de expressões como “imposto pago”, “tributo pago” e “data de seu efetivo pagamento”, o termo “pagamento” precisa ser interpretado à luz do dispositivo de lei que instituiu a permissão de aproveitamento do IR no exterior no Brasil, qual seja o art. 26 da Lei 9.249/95, que, como visto acima, admite a utilização do crédito do imposto de renda que **tenha incidido** sobre os lucros auferidos no exterior e aqui tributados”. (Petição – fls. 773/774).*

*Para concluir afirmando que “**tributo quitado por compensação incide sobre o rendimento da mesma forma como aquele que é quitado mediante pagamento em dinheiro** (...) entendimento, há muito, adotado por este E. CARF” (destaque no original ibidem – fls. 774/775).*

*E fechar seus argumentos juntando cópias de decisões administrativas e assentar não restar dúvidas de que “valores de IR no exterior que foram quitados mediante compensação, num total de R\$ 2.597.387,75, também devem ser reconhecidos”. (ibidem – fls. 777).*

3. Sobre os limites para utilização, no Brasil, do imposto de renda sobre lucros no exterior e a participação percentual e proporcional da recorrente na controlada direta (Tenedora) e nas indiretas CND e Dominicana (via controlada direta)- – **Total - R\$ 21.183.253,34.**

*Neste tópico a recorrente alonga-se nos seus argumentos, mas, de forma resumida, a linha adotada é a de combater as conclusões da diligência quando firmou entendimento de que a contribuinte “deveria ter adicionado lucros no exterior no montante de R\$ 260.473.429,00” e não “apenas R\$ 131.361.562,37 de lucros de tais controladas (ou seja, 50,43% dos R\$ 260.473.429,00)”. Prossegue afirmando que “a apuração do valor de R\$ 260.473.429,00 feita pela Fiscalização está **evidentemente equivocada**, uma vez que simplesmente soma resultado de controladoras e controladas sem quaisquer ajustes de consolidação” (destaque no original – Petição – fls. 765/766).*

*Mais, que “os valores de IR no exterior que foram aproveitados pela Recorrente atenderam aos limites de proporcionalidade previstos na legislação, **MESMO considerando-se a adição de R\$ 131.361.562,37**. Como se sabe, a legislação de regência da utilização dos créditos de IR no exterior faz referências a uma proporcionalidade entre a compensação e o valor do imposto (e da contribuição) incidentes no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior. Veja-se o caput e o §1º do art. 26 da Lei 9.249/95. (...) Nestes termos, não cabe cogitações de proporcionalidade acerca do que, na opinião da Fiscalização, seria devido no Brasil tivesse a adição de lucros no exterior sido maior do que a efetivamente*

*oferecida à tributação. O limite deve ser apurado em face dos lucros efetivamente adicionados, haja vista que estes – e somente estes – é que geraram imposto devido no Brasil”. (ibidem – fls. 766/767).*

Prossigue e conclui que “*Na remota hipótese de se entender que a metodologia adotada pela Fiscalização merece prevalecer, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente passa a demonstrar que o cálculo de R\$ 260.473.429,00 é evidentemente equivocado, porque ignora os necessários ajustes de consolidação para eliminar itens que se repetem nas DFs individualizadas de controladas e controladoras. Como a Fiscalização demonstrou, os R\$ 260.473.429,00 correspondem a uma simples soma dos valores de lucros líquidos antes do IR consignados nas respectivas demonstrações financeiras”. (Petição – fls. 770).*

Finalizando repudia a forma de cálculo assumida pela diligência que teria somado valores obtidos individualmente pelas controladas direta e indiretas (Tenedora, CND e Dominicana, respectivamente). Nas palavras literais da recorrente, “*Este não é o procedimento adequado, uma vez que a própria Fiscalização reconheceu que CND e a Dominicana são controladas indiretamente pela Recorrente, por intermédio da controlada direta Tenedora. (...) A título de exemplo do erro evidente da Fiscalização no cálculo de consolidação, no caso da simples soma por ela feita deveriam, ao menos, serem eliminados os dividendos recebidos de empresas do grupo, uma vez que estes valores compuseram o lucro da empresa que os pagou”, como, no caso das Demonstrações Financeiras da Tenedora, quando se identifica que “a quase totalidade do lucro líquido antes do imposto (RD\$ 2.081.344.337,00) somado no cálculo da Fiscalização acima referido, diz respeito a dividendos recebidos de suas controladas (i.e. CND e Dominicana) (...) Deste modo, os dividendos de RD\$ 2.080.641.676,00 somente podem ter como origem os resultados da CND e da Dominicana. Somar os resultados da CND e Dominicana e, ao mesmo tempo, os dividendos que estas pagaram à Tenedora, implica óbvio erro de consolidação e duplicação clara de tributação”. (ibidem – fls. 771/772).*

Postos os argumentos das partes, analisada a decisão recorrida, verificados os documentos, baixados os autos em diligência com certificação da Autoridade Fiscal e contestação da recorrente, além da juntada de mais documentos e laudo da empresa KPMG, passa-se ao voto.

Antes de iniciar o voto, esclareça-se que a objeção da decisão de 1º Grau acerca dos documentos não estarem vertidos para português ou consularizados restou superada, posto que providenciada pela recorrente.

Conforme dito atrás, a discussão centra-se na tentativa da recorrente de compensar débitos presentes no PER/DCOMP nº 37179.62424.240415.1.3.03-2893 (fls. 396/403) com utilização de possível **direito creditório de R\$ 8.085.184,49** (valor original) referente **saldo negativo de CSLL** do exercício de 2014, ano-calendário de 2013, montante este que corresponde a parte do mencionado SN no importe total de R\$ 12.443.562,68 e composto por Imposto de Renda pago no exterior cuja comprovação não teria sido feita pela recorrente.

De plano, como assentado alhures, importante destacar que os valores acima referidos (32 e 34 milhões de reais) fazem parte de um montante maior, representado pela tributação que a recorrente alega ter suportado no exterior em sua controlada direta (Tenedora) e controladas indiretas (CND e Dominicana), **no importe total de R\$ 45.379.658,90**.

Igualmente citado preteritamente, **as informações prestadas pela Autoridade Fiscal têm que ser analisadas em conjunto com as que constam do n.º 10880.971380/2016-20, da mesma contribuinte, versando sobre os mesmos temas, matérias e período, apenas com a diferença de que lá se discute SN de IRPJ e aqui SN de CSLL, de modo que aproveitam a ambos.**

**Ou seja, as conclusões presentes no referido processo (em julgamento nesta mesma data e sessão do CARF) devem ser aqui replicadas, no que for pertinente.**

Especificamente em relação a ESTE processo, inicialmente o DD negou a pretensão sob argumento de que a parcela de composição do saldo negativo não foi confirmada, negativa mantida integralmente pela decisão de 1º Piso, no caso com argumentos adicionais de não juntada de documentos vertidos para a língua portuguesa por tradutor juramentado e falta de consularização dos documentos.

Neste Colegiado, no julgamento inicial, houve a conversão do julgamento em diligência (assunto exaustivamente tratado atrás).

Finalizado o procedimento diligencial e averiguados os demais requisitos para utilização, no Brasil, a conclusão da Autoridade Tributária da RFB foi a seguinte:

- a) do valor de imposto de renda que a recorrente diz ter suportado no exterior por lucros obtidos na República Dominicana por sua controlada direta (Tenedora) e controladas indiretas (CND e Dominicana) no importe total de **45.379.658,90**, a diligência pugnou pelo reconhecimento de **R\$ 42.734.019,25** (fls. 1939 do Processo n.º 10880.971380/2016-20).
- b) deste montante, tendo em vista as limitações impostas pelo artigo 26 da Lei n.º 9.249/1996, artigo 395 do RIR/1999 e artigo 14, da IN SRF n.º 213/2002, a diligência deferiu **R\$ 21.550.765,91** (fls. 1940 do Processo n.º 10880.971380/2016-20).

Resumida a lide a termo, passo ao voto, cuidando de cada um dos três tópicos focados atrás, os dois primeiros dizendo respeito ao item “a” acima e o terceiro pertinente ao item “b”.

#### **DA CONVERSÃO PARA REAIS DOS PAGAMENTOS FEITOS EM MOEDA ESTRANGEIRA. DIVERGÊNCIA DE DATAS**

O valor em discussão neste tópico é de **R\$ 48.251,90** e tem origem no embate travado pelo Fisco e recorrente em relação à data correta para conversão de Peso da República Dominicana para Reais, pertinente a pagamentos de tributos feitos em 15 de novembro de 2013 pela sua controlada direta (Tenedora) e coligadas (CND e Dominicana), desencanaixes obviamente em moeda daquele país.

Pois bem, para fins de ajuste no Brasil, a moeda estrangeira deve ser convertida para Reais, conforme a cotação fixada pelo Banco Central do Brasil, conforme previsão da IN RFB n.º 213/2002, artigo 14, § 2º, *verbis*:

*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.**


Ora, sabem todos, 15 de novembro é feriado no Brasil, mas não é na República Dominicana, ou seja, é dia útil naquele país, tanto que houve vencimento e pagamento de tributos (fato inconteste, há documentos nos autos).

De outro lado, no Brasil, em feriados, sábados e domingos, a cotação do BACEN para o último dia que precede tais eventos de vacância é repetida até o primeiro dia útil subsequente, ou seja, não há fixação explícita para tais datas.

No calendário de 2013, 15 de novembro foi uma sexta-feira e, portanto não existiu cotação cambial para tal data, assim como para o sábado e domingo, dias 16 e 17 do mesmo mês, só voltando a haver fixação em 18/11/2013.

Em outras palavras, a cotação de 14/11/2013 é estendida automaticamente para o feriado (15) e o final de semana (16 e 17), estampando-se nova cotação em 18/11/2013, segunda feira.


Veja-se, a partir de consulta no site do Banco Central do Brasil (<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/historicocotacoes>):



**BANCO CENTRAL DO BRASIL**

## Cotações e boletins

Cotações de Fechamento do PESO/REP. DOMINIC, Código da Moeda: 730, Símbolo da Moeda: DOP, Tipo da Moeda: A, período de 01/11/2013 a 30/11/2013.

Clique para obter a tabela completa (  CSV - 2 KB )

Data	Tipo	Taxa <sup>1/</sup>		Paridade <sup>2/</sup>	
		Compra	Venda	Compra	Venda
01/11/2013	A	0,05276	0,05309	42,3200	42,5700
04/11/2013	A	0,05267	0,05299	42,3200	42,5700
05/11/2013	A	0,05345	0,0539	42,2000	42,5500
06/11/2013	A	0,05353	0,05399	42,2000	42,5500
07/11/2013	A	0,05363	0,05409	42,2000	42,5500
08/11/2013	A	0,05444	0,05491	42,2000	42,5500
11/11/2013	A	0,05437	0,05484	42,2000	42,5500
12/11/2013	A	0,05489	0,05536	42,2000	42,5500
13/11/2013	A	0,05459	0,05506	42,2000	42,5500
14/11/2013	A	0,05472	0,05519	42,2000	42,5500
18/11/2013	A	0,05364	0,05409	42,2000	42,5500
19/11/2013	A	0,05325	0,0537	42,2000	42,5500
20/11/2013	A	0,05338	0,05354	42,4500	42,5500
21/11/2013	A	0,0542	0,05466	42,2000	42,5500
22/11/2013	A	0,05383	0,0543	42,2000	42,5500
25/11/2013	A	0,05374	0,0542	42,2000	42,5500
26/11/2013	A	0,05416	0,0543	42,4300	42,5300
27/11/2013	A	0,05418	0,05432	42,4500	42,5500
28/11/2013	A	0,05453	0,0550	42,2000	42,5500
29/11/2013	A	0,05463	0,05509	42,2000	42,5500

<sup>1/</sup> - Moeda contra Real  
<sup>2/</sup> - Moeda contra US\$

Concretamente, se uma empresa brasileira faz uma operação no exterior em dia não útil no Brasil (consequentemente sem fixação de taxa de conversão cambial para aquele dia), o racional a ser aplicado é que deve ser utilizada a cotação do dia útil anterior e que se projeta para o feriado (e dias de vacância, como sábado e domingo).

Em outro dizer, não faz sentido, como perfilado na diligência, se assumir a taxa cambial do primeiro dia útil posterior, mais não fosse (além da já citada projeção do dia anterior para o feriado) pela impossibilidade fática de se conhecer tal cotação futura, uma taxa que ainda nem foi publicada.

Para se compreender concretamente este racional lógico, basta imaginar o que faria uma empresa que tivesse que emitir uma nota fiscal, convertida para Reais, de uma exportação de mercadoria em data que não tem fixação de cotação cambial pelo BACEN. Como iria fazer a conversão pela paridade cambial do “dia seguinte”, se inexistente? Evidente que a cotação será a do dia antecedente.

Outro exemplo prático foi normatizado pela Portaria SRF nº 87, de 25/01/1999, ao dispor sobre a taxa de câmbio para efeito de cálculo dos tributos incidentes na importação.

Diz citado ato, com destaque acrescido:

*Art. 1º A taxa de câmbio utilizada para cálculo dos tributos incidentes na importação, de que trata o art. 1º da Portaria MF No 06, de 1999, será disponibilizada, diariamente, na tabela "Taxa de Conversão de Câmbio" do Sistema Integrado do Comércio Exterior - SISCOMEX, pela Coordenação de Estatísticas Econômico-Tributárias - COEST da Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários - COGET.*

*Parágrafo único. A taxa a que se refere este artigo terá por base a taxa de câmbio para venda da moeda estrangeira, divulgada pelo Sistema de Informações Banco Central - SISBACEN, por meio da transação "PTAX800, opção 05 - Cotações para Contabilidade", no fechamento do dia útil imediatamente anterior àquele em que houver sido disponibilizada no SISCOMEX, e será aplicada ao cálculo dos tributos relativos às declarações de importação registradas no dia subsequente ao da disponibilização.*

Enfim, parece-me que taxa cambial fixada para o dia 14/11/2013 para venda (0,05519), projetada para o dia 15/11/2013 (feriado nacional), e adotada pela recorrente na conversão de Peso da República Dominicana para Reais está de acordo com a melhor técnica jurídica, econômica e contábil, contrariamente ao entendimento declinado na diligência (18/11/2013 – valor de venda 0,05409).

Assim, deve ser reconhecido como correta a interpretação assumida pela recorrente em relação a este tópico, validando o montante em discussão - **R\$ 48.251,90**.

**Todavia, este reconhecimento não implica provimento liminar ao recurso voluntário, em razão das restrições que se externarão sequencialmente neste voto, nos itens seguintes.**

**DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE LUCROS OBTIDOS NO EXTERIOR. APROVEITAMENTO NO BRASIL. PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO.**

Outra assimetria entre Fisco e recorrente diz respeito aos valores de imposto de renda apurado na República Dominicana pela sua controlada (Tenedora) e pelas coligadas (CND e Dominicana) e que foram objeto de “compensação” naquele país, ou seja, não teria havido “pagamento”, na sua mais literal conceituação.

Para a recorrente os institutos têm a mesma finalidade e projetam o mesmo resultado. Para o Fisco, via diligência, não haveria tal equiparação, ou seja, só os pagamentos efetivos dos tributos sobre os lucros no exterior é que permitiriam sua utilização no Brasil.

De plano registro que não se está aqui discutindo outras situações que possam envolver os dois conceitos (pagamento e compensação), como a do artigo 138, do CTN, cenário no qual perfilo com aqueles que entendem tratar-se de institutos absolutamente autônomos e com aplicação diversa. Aliás, tema devidamente enfrentado pelo STJ e decidido nessa mesma linha interpretativa:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE.1. A Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17.10.2018. 2. Agravo interno não provido.”(AgInt no AREsp 1687605, Rel. Min. MAURO CAMPBELL, DJe 03/12/2020).*

Então, se no caso da denúncia espontânea albergada pelo artigo 138 do CTN, compensação e pagamento não têm a mesma comunhão interpretativa, conceitual e finalística, no contexto aqui analisado, entendo que **sim**, a sinonímia entre os conceitos me parece atestada e o resultado prático de ambos os institutos converge para o mesmo ponto: adimplir o débito tributário.

Posicionamento que em tudo se coaduna com a do Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme excertos de seu voto exarado no Ac. 9101-006.512, da 1ª T/CSRF, sessão de 04/04/2023:

“Deixo, aqui, claro, que a posição que agora assumo não contraria o meu entendimento atinente à imprestabilidade da compensação para aperfeiçoar a hipótese do art. 138 do CTN. De fato, não considero as palavras “pagamento” e “compensação” como sinonímicas e nem mesmo dotadas de uma mesma natureza jurídica (até porque tratadas apartadamente pelo CTN, sendo certo que

a compensação, homologada, conforma hipótese de extinção do crédito tributário, na forma do art. 156 do aludido diploma de lei complementar).

Mas a compensação agora tratada é, pelo que se tem nos autos, forma de extinção do crédito no exterior, sem que haja qualquer tipo adicional de objeção a isso... não posso dar a este instituto alienígena o mesmo entendimento que assumo quanto a esta figura no âmbito da legislação brasileira.

Nesta esteira, considero correta a compreensão segundo a qual considera-se como forma de quitação do imposto exigido no exterior, a compensação lá fora envidada”.

Em outro dizer, afora eventuais exceções pontuais, para fins de utilização no Brasil do imposto de renda sobre lucros obtidos no exterior por companhias nas quais a pessoa jurídica nacional detenha participação societária (direta ou indireta), não vejo diferença na forma de extinção do tributo devido no exterior, seja ela realizada mediante pagamento (desencaixe) ou compensação (perda de um ativo), posto que o resultado no exterior será o mesmo (tributo resgatado) e para a contribuinte significará a baixa de um passivo (dívida tributária), com o sacrifício de um ativo, seja disponível (caixa, bancos) seja circulante (direitos).

Na verdade, o tema ainda gera controvérsias e discussões, muitos entendendo pela impossibilidade de serem alçados ao mesmo patamar os dois conceitos e, assim, só aceitam compensação no Brasil quando o tributo for “pago” no país da investida.

Penso diferente, com as vênias devidas.

De fato, a leitura da exposição de motivos que antecedeu a aprovação e promulgação da Lei nº 9.249/1995, primeiro ato legislativo após a implantação do Plano Real a tratar da matéria, ou seja, da tributação dos lucros obtidos no exterior por companhias brasileiras por força de investimentos por ela realizados diretamente ou por filiais, sucursais ou controladas (artigo 25) e sobre a possibilidade da “compensação” no Brasil do que foi pago em território alienígena (artigo 26), mostra o pensamento do legislador à época, alinhado integralmente com a consolidação de um programa que tinha como objetivo a estabilização e a implantação de reformas econômicas.

No âmbito tributário, uma destas reformas introduzida pela referida Lei nº 9.249, de 26/12/1995 que alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) trouxe, no seu bojo, os artigos que tratavam a matéria objeto destes autos, ou seja, a tributação no exterior de imposto de renda e a possibilidade de sua compensação no Brasil.

Mais ainda, adotou-se, de vez, a figura da “tributação sobre bases universais” afastando a que se baseava no princípio da territorialidade.

Para melhor compreensão, transcrevo, abaixo, excertos da EM referente à Lei nº 9.249/1995, pedindo especial atenção aos itens 13 e 14 (com negrito acrescentado):

| Exposição de Motivos

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submeto à consideração de Vossa Excelência Projeto de Lei que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e dá outras providências.

2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

(...)

8. A proposta de reformulação do IRPJ, nesse passo, constitui o complemento necessário e esperado do processo de desregulamentação da indexação da economia. Representa, ademais, importante reforço à consolidação do Plano Real.

9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com "*fringe benefits*", que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infraestrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro (art. 13).

(...)

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

**13. As regras para a tributação dos rendimentos auferidos fora do País constam dos arts. 24 a 27. O Projeto alcança unicamente os lucros, permitindo a compensação do imposto de renda que sobre eles houver incidido no exterior, e determinando a obrigatoriedade de apuração do imposto com base no lucro real, para as pessoas jurídicas que obtiverem lucros no exterior.**

14. Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual - baseado na territorialidade da renda - propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias em “paraísos fiscais”. Interna-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto na forma da legislação em vigor.

Reporte-se o texto da exposição de motivos: “**O Projeto alcança unicamente os lucros, permitindo a compensação do imposto de renda que sobre eles houver incidido no exterior**”:

Redação que os artigos 25 e 26, da Lei nº 9.249/1995 ratificaram praticamente de forma integral, apenas com uma dicção diversa no § 3º, do artigo 26:

***Art. 25.*** *Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. ([Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001](#))*

***§ 1º*** *Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:*

*I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;*

*II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;*

***§ 2º*** *Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:*

*I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;*

*II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;*

*III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;*

*IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser*

*mantidas no Brasil pelo prazo previsto no [art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#).*

*§ 3º Os lucros **auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil** serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:*

*I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;*

*II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;*

*III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;*

*IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.*

*§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.*

*§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.*

*§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.*

~~*§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.*~~  
~~*(Incluído pela Medida Provisória nº 627, de 2013)*~~

*§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.*  
*(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

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

*§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, **correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior**, será*

*proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.*

*§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao **imposto de renda incidente no exterior** deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.*

*§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, **na data em que o imposto foi pago**; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.*

Na sequência, a Lei nº 9.430, de 1996, ao referendar-se à Lei nº 9.249/1995, fez inserir no § 2º de seu artigo 16, o vocábulo “pago”:

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

*(...)*

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

*(...)*

Em seguida, na mesma linha, mas ampliando a verbalização, a Receita Federal baixou a IN SRF nº 213, de 07/10/2013 na qual o vocábulo “pago” foi assumido com todas as tintas, aparecendo nada mais nada menos que 19 vezes na redação da IN.

Confira-se, para melhor visualização e apenas levando em conta seu artigo 14 (já na identificação, aparece “imposto pago” como exigência para sua compensação no Brasil).

#### **COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL**

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

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

*§ 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.*

*§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.*

*§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.*

*§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.*

*§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, 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.*

*§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.*

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

*§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.*

*§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:*

*I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;*

*II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.*

*§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.*

*§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a*

*renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.*

*§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.*

*§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.*

*§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.*

*§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).*

*§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.*

*§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.*

*§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.*

*§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.*

Pois bem, aparentemente há um impasse.

De um lado, a exposição de motivos e a Lei nº 9.249/1995 (com a exceção já citada do § 3º, do artigo 26) tratando o tema como imposto apurado, auferido ou incidente. De

outro, um solitário parágrafo do artigo 16, da Lei nº 9.430/1996 e toda a IN SRF nº 213/2002, trazendo uma regra restritiva segundo a qual só seria compensável no Brasil o imposto de renda pago no estrangeiro.

Pois bem, como é sabido, a lei não contém palavras inúteis ou vãs.

De outro lado, entretanto, nem sempre consegue prever todas as situações concretas presentes nas relações humanas, inclusive quando há aparente – ou real – dissintonia entre textos legislativos. Nestes casos, cabe ao intérprete, à doutrina e aos tribunais, administrativos e/ou judiciais, construir a jurisprudência e pavimentarem a estrada que levará conforto e segurança aos administrados em geral, dentro do ordenamento do país.

É nesse cenário que Carlos Maximiliano, na introdução ao seu magnífico “*Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, ensina: “*A hermenêutica jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis do direito, para determinar o sentido e o alcance das expressões de direito*” (in *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 6ª ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957. p. 13).

Linha que segue na mesma direção nas palavras de Limongi França<sup>3</sup> (“*A interpretação, portanto, consiste em aplicar as regras, que a hermenêutica perquire e ordena para o bom entendimento dos textos legais*”) e igualmente na dicção de Maria da Conceição Ferreira de Magalhães<sup>4</sup>, para quem “*Hermenêutica jurídica é a disciplina científica da arte ou técnica de interpretar o direito. Interpretar, por sua vez, significa explicar, explanar, aclarar o sentido ou representar, reproduzir, exprimir o pensamento*”

Em suma, como há nos textos legais vertentes e variáveis aparentemente antagônicas, uma delas referindo-se expressamente a tributo incidente, apurado, auferido e outra a imposto pago, necessário, mais que isso, imperioso se definir o alcance pretendido pelo legislador, até como forma de apaziguar os embates.

No caso concreto, volto ao início do meu voto neste tópico quando referenciei-me à exposição de motivos que acompanha a Lei nº 9.249/95 e é a verdadeira alma deste ato legislativo por revelar sua motivação.

Lá expressamente se vê a fotografia de um Brasil que visava estabilizar sua economia, atrair investimentos e regulamentar e padronizar a tributação de imposto de renda, incluindo os lucros obtidos no exterior em momento contemporâneo à criação do Plano Real e, nesse cenário, a vontade do legislador foi clara ao dizer que “**O Projeto alcança unicamente os lucros, permitindo a compensação do imposto de renda que sobre eles houver incidido no exterior**”, silenciando, por completo, sobre “regras” para tal compensação, por exemplo, que o imposto fosse “pago” no exterior. Ao contrário, o racional do projeto era tributar os lucros obtidos por empresas brasileiras que tivessem investimentos no exterior (até então não sujeitos a tributação) **mas** que, em contrapartida, poderiam compensar os impostos “incidentes” sobre tais lucros.

Só isso.

---

<sup>3</sup> Elementos de Hermenêutica e Aplicação do Direito. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 21/22.

<sup>4</sup> A Hermenêutica Jurídica. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 1

Votada e promulgada a Lei nº 9.249/1995, os artigos 25 e 26 (já reproduzidos atrás) cuidaram de repetir o vocábulo “incidente” e acrescentaram outros com sentido semelhante, tais como “apurados” e “auferidos”, referindo-se a “imposto pago” uma única vez (artigo 26, § 3º).

Situação que se repetiu igualmente de forma residual na Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 16, § 2º.

Pois bem, aqui caberia perguntar até que ponto a inserção do vocábulo “pago” (referindo-se a imposto) em um único parágrafo tem o condão de traduzir que a compensação do tributo no Brasil só será permitida se o imposto lá apurado for pago?

Não tenho esta percepção.

Se é verdade que a Lei não contém palavras inúteis, também se faz necessário compreender suas palavras como tendo alguma eficácia. Só é adequada a interpretação que encontrar um significado útil e efetivo para cada expressão contida na norma. Nesse contexto, necessária a interpretação que permite concluir que determinada hipótese se enquadra na sua disposição, na vontade do legislador, na sua *ratio legis* por ser semelhante às hipóteses explicitamente mencionadas no texto.

Nesse tom, não se olvide a regra de hermenêutica que conclama à interpretação sistemática, que, em certa medida, inclui uma interpretação “topológica”, diga-se, lugar em que determinada disposição é inserida, dentro do texto legal e que pode sinalizar sobre sua abrangência e alcance.

Em outras palavras, sabe-se que o texto legal, ainda que muitas vezes mal redigido, é organizado em partículas principais, os artigos, que podem ser subdivididos em subpartes, fragmentos subordinados, que são os parágrafos, os incisos, as alíneas. É intuitiva a noção de que as disposições de parágrafo, um inciso ou uma alínea têm abrangência limitada às hipóteses ou às situações contempladas no artigo a que subordinados. Em suma, a posição de um comando legal permite compreender a abrangência que o legislador quis lhe dar.

Nesse caminho, a normatização trazida pela Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998 que dispôs sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determinação do parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal:

*Art. 10. Os textos legais serão articulados com observância dos seguintes princípios:*

*I - a unidade básica de articulação será o artigo, indicado pela abreviatura "Art.", seguida de numeração ordinal até o nono e cardinal a partir deste;*

*II - os artigos desdobrar-se-ão em parágrafos ou em incisos; os parágrafos em incisos, os incisos em alíneas e as alíneas em itens;*

*III - os parágrafos serão representados pelo sinal gráfico "§", seguido de numeração ordinal até o nono e cardinal a partir deste, utilizando-se, quando existente apenas um, a expressão "parágrafo único" por extenso;*

*IV - os incisos serão representados por algarismos romanos, as alíneas por letras minúsculas e os itens por algarismos arábicos;*

(...)

*Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:*

(...)

*III - para a obtenção de ordem lógica:*

*a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;*

*b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;*

*c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*

*d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.*

Concretamente, quando se tem na exposição de motivos da Lei nº 9.249/1995, e no caput dos seus artigos 25 e 26, além de todos os parágrafos e incisos (com uma isolada exceção), menção expressa no sentido de que (“**Art. 26. A pessoa jurídica *poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros*”**), não vejo como se possa exigir que tal compensação se faça somente se o imposto for pago no exterior.

Muito a propósito, a imprescindível a leitura do voto condutor da Conselheira Lívia De Carli Germano, Acórdão 1401-002.103, sessão de 17/10/2017:

**“a) Imposto compensado no exterior - o alcance do art. 14, § 8º, da IN SRF 213/2002**

Como visto, o §2º do art. 26 da Lei nº. 9.249/95 menciona a compensação do “imposto de renda incidente, no exterior”.

Por sua vez, a Receita Federal, ao regular o tema, utiliza o termo “efetivo pagamento” ao determinar, no artigo 14 da Instrução Normativa SRF 213/2002, que a conversão do imposto pago no exterior para Reais tome 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” (§2º), bem como ao estabelecer que “Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.” (§8º).

**Daí a questão: a menção a “efetivo pagamento” pode ser interpretada como uma exigência de que o pagamento seja em espécie, estando vedadas todas as outras formas de extinção do crédito tributário?**

**Entendo que a resposta é negativa.**

**De fato, vimos que a lei não estabelece tal restrição pelo contrário, é abrangente a ponto de permitir a compensação do imposto “incidente” no exterior. Além disso, não há nenhum comando normativo que determine a interpretação restritiva de tal dispositivo.**

Na verdade, quando a IN SRF 213/2002 faz menção a “efetivo pagamento” ela quer dizer a modalidade de quitação do tributo no exterior em que o montante de imposto apurado como devido é retirado do patrimônio da devedora e revertido em favor do governo estrangeiro. A questão é semelhante à exigência de vedar a denúncia espontânea no caso de compensação exigindo efetivo pagamento quando o que a legislação exige é a quitação imediata do tributo.

O que a IN SRF 213/2002 está a exigir e nisso ela é expressa é que não se admitam deduções fictícias ou o abatimento de quaisquer tipo de bônus correspondentes a incentivos fiscais eventualmente concedidos pelo governo estrangeiro. Mas só. Interpretar tais dispositivos como uma restrição a outras modalidades de quitação do tributo em que há ônus financeiro para o devedor e incremento financeiro para o governo estrangeiro como é o caso da compensação de tributos anteriormente recolhidos é impor restrição onde a lei não autoriza”. (os destaques foram acrescidos).

Vale destacar que o voto foi acolhido por unanimidade pela 1ª Turma 4ª Câmara 1ª Seção, com provimento, nesta parte, do recurso voluntário da recorrente, na forma resumida na sua ementa:

***IMPOSTO DEVIDO NO EXTERIOR. EFETIVO PAGAMENTO. PAGAMENTO EM ESPÉCIE OU COMPENSAÇÃO. EXIGÊNCIA DE ÔNUS FINANCEIRO DO CONTRIBUINTE.***

*Quando o artigo 14, §8º da IN SRF 213/2002 faz menção a efetivo pagamento ela quer dizer a modalidade de quitação do tributo no exterior em que o montante apurado como devido é retirado do patrimônio da devedora e revertido em favor do governo estrangeiro, seja via pagamento em espécie ou compensação de tributos anteriormente recolhidos. O que a IN SRF 213/2002 está a exigir é apenas que não se admitam deduções fictícias ou o abatimento de quaisquer tipos de bônus correspondentes a incentivos fiscais eventualmente concedidos pelo governo estrangeiro. Interpretar tais dispositivos como efetivo pagamento,*

*restringindo outras modalidades de quitação do tributo em que há ônus financeiro para o devedor e incremento financeiro para o governo estrangeiro é impor ressalva onde a lei não autoriza.*

Quadro que se fecha com o voto exarado pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no já citado Ac. n.º 9101-006.512/1ª T/CSRF/sessão de 04/04/2023:

“A interpretação contrária à admissibilidade de valores liquidados por compensação no exterior decorre da demanda, presente no § 8º, de “efetivo” pagamento, posta juntamente com a vedação ao *aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal*. Note-se que o §2º também refere “efetivo” pagamento, mas tendo por origem a expressão legal que se prestou a descaracterizar a mera incidência como suficiente para o creditamento no Brasil.

**Nestes termos, não é possível afirmar que o legislador quis distinguir os tributos pagos em espécie daqueles quitados com outros ativos da investida. Ainda que no Brasil, pagamento e compensação tenham significados diferentes, ambos signos veiculam hipóteses extintivas de débito resultante de incidência tributária.** A distinção está, basicamente, em qual momento a extinção se dá, porque diversamente do pagamento, no qual a entrega de valores em espécie não suscita maiores dúvidas acerca de sua efetivação, a compensação depende do que disser o regramento legal específico. De forma semelhante, tem-se a legislação civil disciplinando em que momento a extinção de dívidas se dá na hipótese de compensação

Para além disso, tem-se a referência a “efetivo” pagamento em oposição ao *aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal*, a indicar que o objetivo da normatização era evitar a compensação, no Brasil, de pagamentos fictícios, à semelhança dos créditos presumidos concedidos em diversas hipóteses na legislação tributária brasileira”.

Por fim, aos que entendem que esta compensação no Brasil seria um benefício fiscal, por isso com tratamento restritivo (artigo. 111, do CTN), digo que sim, tal entendimento teria relevância se a subsidiária da contribuinte brasileira deixasse de recolher o imposto de renda no exterior (no caso, na República Dominicana) em razão de qualquer remissão, perdão ou subvenção do país estrangeiro sem contrapartida alguma, sem nenhum sacrifício patrimonial.



Todavia, o que nos autos se estampa é uma efetiva aplicação da recorrente, através das empresas nas quais investiu, em projetos na República Dominicana com permissão de compensar, naquele país, o montante que aplicou, com o imposto que restar devido.

Como bem colocado pela Conselheira Livia em seu voto atrás reproduzido, “*O que a IN SRF 213/2002 está a exigir e nisso ela é expressa é que não se admitam deduções fictícias ou o abatimento de quaisquer tipos de bônus correspondentes a incentivos fiscais eventualmente concedidos pelo governo estrangeiro. Mas só. Interpretar tais dispositivos como uma restrição a outras*

*modalidades de quitação do tributo em que há ônus financeiro para o devedor e incremento financeiro para o governo estrangeiro como é o caso da compensação de tributos anteriormente recolhidos é impor restrição onde a lei não autoriza”.*

Igualmente na posição literal da Conselheira Edeli, “*tem-se a referência a “efetivo” pagamento em oposição ao aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal, a indicar que o objetivo da normatização era evitar a compensação, no Brasil, de pagamentos fictícios, à semelhança dos créditos presumidos concedidos em diversas hipóteses na legislação tributária brasileira”.*

Veja-se, exemplificativamente (fls. 361):

<p><b>República Dominicana</b>  <b>MINISTERIO DE HACIENDA</b>  <b>DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS</b>  <b>RNC No: 4-01-50625-4</b>  <b>“Año de la Superación del Analfabetismo”</b></p>	
GGC-CRC ADM-1403008855	17 MAR. 2014
<p>Señores  <b>CERVECERÍA NACIONAL DOMINICANA, S. A.</b>  RNC No. 1-01-00116-1  Avenida 30 de Mayo esq. San Juan Bautista  La Feria  Santo Domingo, D.N.</p>	
<p>Referencia: Resolución de Validación de Inversión No. CIPAC 2013-062 de fecha 23 de diciembre de 2013</p>	
<p>Distinguidos señores:</p>	
<p>En atención a la resolución de referencia, mediante la cual el Consejo Intersectorial para la Producción de la Actividad Cinematográfica (CIPAC) valida la inversión de capital por valor de <b>RDS20,000,000.00</b>, realizada por ustedes para el desarrollo del proyecto cinematográfico de largometraje “<b>Lotoman 3</b>” producida por Lotoman 3, SRL, y les califica como beneficiarios del crédito fiscal amparados en el artículo 34 de la Ley No. 108-10 para el fomento de la Actividad Cinematográfica de fecha 29 de julio de 2010 (modificada por la Ley No. 257-10 de fecha 18 de noviembre de 2010), y vista la autorización del Ministerio de Hacienda DGPLT-IT No. 521 recibida en fecha 10 de febrero de 2014, esta Dirección General, les informa que por cumplir con los requisitos establecidos en la ley antes mencionada y el Reglamento de aplicación No. 370-11 de fecha 13 de junio de 2011, les autoriza a descontar en su declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta del período fiscal 2013, la proporción de la inversión realizada, la cual no puede exceder del 25% del impuesto liquidado de dicha declaración, conforme lo dispone el Párrafo I del precitado Artículo 34.</p>	
<p>Atentamente,</p>	
<p>  <b>Tony Henriquez</b>  Subdirector de Recaudación</p>	
	
<p>TH  CAY/LMJ  MD/rc  Dec. 583296</p>	

Cenário devidamente informado no formulário preenchido para o Fisco da República Dominicana (fls. 372 do n.º 10880.971380/2016-20n.º):

Datos de Recepción: 1-01-00116-1/IR2/346377063		Fecha Recepción: 2014/04/30		
DGII		DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS		
DECLARACIÓN JURADA DE SOCIEDADES		IR-2		
Tipo Declaración	Normal	Rectificativa	No	
Período	201312			
I. DATOS GENERALES DE LA SOCIEDAD	RNC 101001161	Razón Social	CERVECERIA NACIONAL DOMINICANA S A	
	Nombre Comercial			
	Teléfono	Correo Electrónico	paola.urena@cndom.do	
	5355555			
	Inicio de la actividad (AAAAAMDD)	19290311	Ejercicio comercial del (AAAAAMDD)	20130101 al (AAAAAMDD) 20131231
			Inversiones en otras compañías	Si
A. Ingresos (Viene de la Casilla total de ingresos. Anexo Estado de Resultados)		=A	25,110,835,179.03	
B. Ingresos Brutos Sujetos al Pago de Anticipo (Viene del Anexo E)		=B	24,406,758,915.52	
1. Beneficio o pérdida neta antes del impuesto (Viene del Anexo B)		=1	5,755,175,011.38	
2. Impuestos no deducibles	+2	19,378,858.98		
3. Exceso de depreciación	+3			
4. Ajustes por fiscalización de ejercicios anteriores	+4			
5. Exceso provisión cuentas incobrables	+5			
6. Exceso donaciones a instituciones de bien público	+6			
7. Pérdida de Capital no compensable del ejercicio	+7			
8. Diferencia Cambiaria	+8			
9. Ajustes Positivos Por Reembolsos (Ley 392-07 y Norma 2-08)	+9			
10. Ajustes de Precios de Transferencia	+10			
11. Otros ajustes positivos (Relación Anexa)	+11	855,220,594.92		
12. Exención ley de incentivos	-12			
13. Dividendos ganados en otras compañías	-13	680,000,000.00		
14. Deficiencia de depreciación	-14	550,630,905.14		
15. Otros ajustes negativos (relación Anexa)	-15	113,788,905.48		
16. Ajustes de Inventario (Viene casilla 31 Anexo D2)	-16	34,114,417.32		
17. Total Ajustes fiscales: (2+3+4+5+6+7+8+9+10-11-12-13-14-15-16)	+17	-483,934,774.04		
18. Renta neta imponible antes de la pérdida y de la Ley 392-07 (casillas 1 +-17)	-18	5,271,240,237.34		
19. Pérdidas años anteriores que se compensan (viene total casilla K anexo E)	-19			
20. Renta neta imponible después de la Pérdida y Antes de la Ley 392-07 (casilla 18 - 19)	-20	5,271,240,237.34		
21. Dedución Por Inversión (Ley 392-07)	-21			
22. Renta Neta Imponible Después de la pérdida y la Ley 392-07	-22	5,271,240,237.34		
23. Impuesto Liquidado	-23	1,528,659,668.83		
24. Anticipos pagados	-24	771,380,589.81		
25. Retenciones entidades del estado	-25	44,975.73		
26. Crédito por inversión (Art. 34 de la Ley 108-10)	-26			
27. Crédito fiscal transferible (Art. 39 de la Ley 108-10)	-27	20,000,000.00		

Portanto, está claro que a subsidiária da recorrente aportou o montante de 20 milhões de pesos dominicanos em projetos previstos naquele país (ficando, assim, com crédito – um ativo – em desfavor do Estado Dominicano) e, posteriormente, como lhe permitia a legislação estrangeira, fez a compensação, o encontro de contas com o que deveria recolher a título de imposto de renda, cenário que não foge de situações semelhantes que se têm no Brasil.

Em claras palavras, fez um descaixe (que igualmente faria se fosse recolher o tributo) e depois fez a compensação.

Resumindo, sacrificou um ativo – crédito que possuía contra a Administração Fazendária da República Dominicana - e quitou seu débito.

Com isso, não vejo como se falar em qualquer benefício fiscal que possa ter sido utilizado e que isso pudesse afetar a compensação a ser feita no Brasil. Na verdade, o que ocorreu foi a quitação do tributo, ainda que de forma indireta e triangular.

Pelo exposto, cabe reconhecer que o valor em discussão de **R\$ 2.597.387,75**, referente às compensações levadas a efeito pelas subsidiárias da recorrente, CND (R\$ 1.966.731,41) e Dominicana (R\$ 630.656,34), têm o mesmo efeito que teria se fossem “pagos” na aceitação do efetivo desencaixe financeiro.

**Todavia, este reconhecimento não implica provimento liminar ao recurso voluntário, em razão das restrições que se externarão sequencialmente neste voto, nos itens seguintes.**

**RESUMO DESTE TÓPICO (IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS NO EXTERIOR)**

Concluindo em relação a este item:

1) Imposto de renda pago/compensado no exterior	45.379.658,90
2) Reconhecido pela diligência	42.734.019,25
3) Reconhecido neste voto	48.251,90
4) Reconhecido neste voto	1.966.731,41
5) Reconhecido neste voto	630.656,34
6) Indeferido/Não Reconhecido (1 – 2 – 3 – 4 -5)	NIHIL
<b>7) Reconhecido (2 + 3 + 4 + 5)</b>	<b>45.379.658,90</b>

**DOS LIMITES PARA UTILIZAÇÃO, NO BRASIL, DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS NO EXTERIOR. PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL E PROPORCIONAL DA RECORRENTE NA CONTROLADA DIRETA (TENEDORA) E NAS INDIRETAS CND E DOMINICANA**

O valor em discussão neste tópico é de **R\$ 21.183.253,34** e tem origem na divergência interpretativa entre Fisco e contribuinte a respeito do limite permitido para utilização no Brasil do imposto de renda sobre lucros obtidos no exterior por subsidiárias da recorrente (controlada e coligadas).

Basicamente a discordância origina-se do entendimento do Fisco de que os valores de imposto passíveis de aproveitamento devem guardar proporcionalidade com as participações da recorrente em sua controlada e nas coligadas.

De sua parte a recorrente, dentre outras afirmações, expõe que a diligência sequer levou em conta que há valores em duplicidade (dividendos) afetando os resultados e o tributo apurado.

Acerca dos limites a serem observados, a IN SRF nº 213/2002, que regulamentou os artigos 25 e 26, da Lei nº 9.249/1995, traz a fórmula de cálculo em seus artigos 9º a 11:

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

Cabe, assim, ver qual o montante ofertado pela recorrente à tributação no Brasil e qual a composição deste valor para aferir a observância do referido limite.

De acordo com a DIPJ do ano-calendário/2013 – exercício 2114, Ficha 09A (fls. 807/895 do Processo n.º 10880.971380/2016-20):

CNPJ: 73.082.158/0001-21		Ano-calendário: 2013 ND: 0001633441
<b>Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral</b>		
Discriminação	Valor	
01.Lucro Líquido antes do IRPJ	987.962.101,44	
02.Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	-403.015.172,75	
03.Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	584.946.928,69	
<b>ADIÇÕES</b>		
04.Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	0,00	
05.Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	17.260.971,69	
06.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	34.500.482,01	
07.Lucros Disponibilizados do Exterior	143.793.160,37	
<b>93.LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO</b>		<b>470.495.669,29</b>
94.(-)Atividades em Geral		
95.(-)Atividade Rural		
<b>96.LUCRO REAL APÓS COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO</b>		<b>470.495.669,29</b>
<b>COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES</b>		
97.(-)Atividades em Geral	0,00	
98.(-)Atividade Rural	0,00	
<b>99.LUCRO REAL</b>	<b>470.495.669,29</b>	

Portanto, “dentro” do Lucro Real de R\$ 470.495.669,29 já está incluso o valor dos lucros obtidos no exterior de R\$ 143.793.160,37.

Segundo a Informação Fiscal (fls. 1940 do Processo n.º 10880.971380/2016-20), “Na ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ da interessada, o valor adicionado ao Lucro Líquido na linha “07. Lucros Disponibilizados do Exterior” é de R\$ 143.793.160,37. Todavia, nesse valor está computado o montante de R\$ 12.431.598, referente ao lucro auferido pela controlada Fratelli Vita Ltda. Assim, apenas a diferença de R\$ 131.361.562,37 refere-se ao lucro das três controladas dominicanas”

A partir dessa análise, a Autoridade Fiscal concluiu que “Considerando que R\$ 131.361.562,37 dos R\$ 260.473.429 do lucro auferido pela Tenedora, pela CND e pela Ambev Dominicana foram oferecidos à tributação no Brasil, ou seja, 50,43%, também apenas 50,43% do IR pago no exterior poderão ser considerados no cálculo do limite de compensação, conforme a tabela abaixo e nos termos do artigo 14, § 7º, da IN SRF n.º 213, de 2002”.

Com o seguinte demonstrativo do imposto a compensar (ibidem – fls. 1940 do Processo n.º 10880.971380/2016-20):

<b>Controlada</b>	<b>IR Pago (R\$)</b>	<b>%</b>	<b>IR Pago Prop.</b>
CND	41.592.223,38	50,43	20.974.958,25
Dominicana	1.136.329,19	50,43	573.050,81
Tenedora	5.466,68	50,43	2.756,85
<b>Total</b>	<b>42.734.019,25</b>		<b>21.550.765,91</b>

E a base de cálculo (limite) apurada conforme abaixo, levando em conta as regras dos §§ 10 e 11 da IN SRF n.º 213/2002 (fls. 1941 ibidem):

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	143.793.160,37	
Lucro real <b>com</b> a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	470.495.669,29	
Imposto devido no Brasil, <b>com</b> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	117.599.917,32	
	Alíquota 15%	70.574.350,39
	Adicional	47.025.566,93

**Cenário:** Lucro real positivo superior ao valor dos lucros auferidos no Exterior

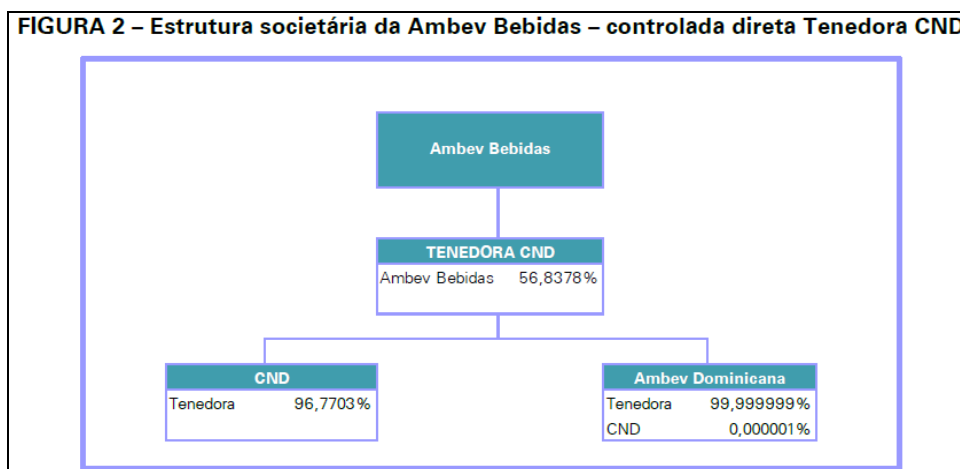
Lucro real <b>sem</b> a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	326.702.508,92	
Imposto devido no Brasil, <b>sem</b> a inclusão dos lucros auferidos no exterior	81.651.627,23	
	Alíquota 15%	49.005.376,34
	Adicional	32.646.250,89

Valor do imposto pago no exterior	21.550.765,91
<b>Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior</b>	35.948.290,09
<b>Limite para compensação do imposto do período</b>	<b>21.550.765,91</b>

A recorrente contestou veemente esta apuração, aduzindo que “o cálculo de R\$ 260.473.429,00 é evidentemente equivocado, porque ignora os necessários ajustes de consolidação para eliminar itens que se repetem nas DFs individualizadas de controladas e controladoras. Como a Fiscalização demonstrou, os R\$ 260.473.429,00 correspondem a uma simples soma dos valores de lucros líquidos antes do IR consignados nas respectivas demonstrações financeiras. (...) Este não é o

*procedimento adequado, uma vez que a própria Fiscalização reconheceu que CND e a Dominicana são controladas indiretamente pela Recorrente, por intermédio da controlada direta Tenedora. Nestes casos, aplica-se a disposição do art. 1º, § 6º, da IN 213/02, segundo o qual “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”.*

Pois bem, está provado nos autos (e não foi contestado em momento algum pelas Autoridades Fiscais que circularam neste processo) a seguinte estrutura societária e de investimentos da recorrente, Ambev, na República Dominicana (Laudo KPMG – fls. 923 do Processo nº 10880.971380/2016-20).



E a participação nas coligadas (que são controladas pela Tenedora – fls. 924 ibidem):

Participação Societárias Indiretas da Ambev Bebidas em 31.12.2013			
Nível	Empresa	Ambev Bebidas	
		Direta	Indireta
D	Tenedora CND	56,83%	-
I.1	Cervecería Nacional Dominicana S.A. - CND	-	55,00%
I.1	Ambev Dominicana	-	56,83%

Resumindo:

- Ambev Brasil (recorrente) participa societariamente da empresa Tenedora, da qual detém 56,83%, sendo sua CONTROLADORA.
- Tenedora (controlada da recorrente), participa das empresas CND (55,00% do capital) e Dominicana (56,83% do capital), sendo controladora destas.
- Consequentemente, as duas empresas controladas diretamente por Tenedora, são controladas indiretamente pela recorrente.

Com este quadro delineado, penso que as alegações da recorrente de que valores das duas controladas pela Tenedora deveriam ser expurgados das Demonstrações Financeiras desta, para fins de apuração dos lucros, têm substância, isto porque podem estar sendo considerados em duplicidade.

Então, a partir daí e com base nas Demonstrações Financeiras juntadas aos autos (em originais em espanhol e devidamente vertidas para o vernáculo pátrio), é possível efetuar a seguinte apuração dos valores, ainda expressos em pesos da República Dominicana, para facilitar o manuseio, mas sem qualquer prejuízo quando da sua conversão para Reais, iniciando pela controlada indireta CND (que é controlada diretamente por Tenedora – fls. 1095 do Processo nº 10880.971380/2016-20):

<b>Cervecería Nacional Dominicana, S. A.</b>			
<b>(Compañía Matriz Solamente)</b>			
<b>(Una subsidiaria de Tenedora CND, S. A.)</b>			
<b>Estado de Resultados Integrales</b>			
		<b>Año terminado el 31 de diciembre de</b>	
	<b>Notas</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
Otros ingresos (gastos), netos			
Ingresos por dividendos		660,000,000	660,000,000
Otros ingresos	18	248,130,491	82,765,119
Pérdida cambiaria		(356,422,609)	(237,625,765)
Gastos financieros, neto		(368,056,803)	(924,059,510)
Otros gastos	19	(46,619,065)	(101,063,364)
		<u>137,032,214</u>	<u>(519,983,520)</u>
<b>Ganancia antes de impuesto sobre la renta</b>		<b>5,755,175,011</b>	<b>3,980,291,929</b>
<b>Impuesto sobre la renta</b>	20		
Corriente		(1,560,843,828)	(911,994,277)
Crédito por retención de impuesto pagado sobre dividendos		-	377,368,948
Diferido		80,150,354	380,481,870
Otros		(7,073,654)	(14,091,354)
		<u>(1,487,767,128)</u>	<u>(168,234,813)</u>
<b>Ganancia neta</b>		<b>4,267,407,883</b>	<b>3,812,057,116</b>

A seguir, a controlada indireta Dominicana (igualmente controlada diretamente por Tenedora – fls. 1140 ibidem):

<b>Compañía Cervecera AmBev Dominicana, S. A.</b>			
<b>(Una subsidiaria de Tenedora CND, S. A.)</b>			
<b>Estado de Resultados</b>			
		<b>Año terminado el 31 de diciembre de</b>	
	<b>Notas</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
<b>Ganancia / (pérdida) antes de impuesto sobre la renta</b>		<b>692,247,489</b>	<b>(1,813,305,654)</b>
<b>Impuesto sobre la renta</b>	14		
Corriente		(37,377,719)	(41,223,091)
Otros		(2,634,120)	(333,614)
		<u>(40,011,839)</u>	<u>(41,556,705)</u>
<b>Ganancia / (pérdida) neta</b>		<b>RD\$ 652,235,650</b>	<b>RD\$(1,854,862,359)</b>

E agora a controlada direta (Tenedora), conforme suas Demonstrações Financeiras (fls. 1171 ibidem):

<b>Tenedora CND, S. A.</b>			
<b>Estado de Resultados</b>			
		<b>Año Terminado el 31 de diciembre de 2013</b>	<b>Periodo de nueve meses terminado el 31 de diciembre de 2012</b>
<b>Ingresos</b>			
Dividendos recibidos	8	<b>RD\$2,080,641,676</b>	RD\$590,615,350
Gastos generales y administrativos		(1,447,335)	(1,275)
Otros ingresos (gastos), neto		<u>2,149,996</u>	<u>257,605</u>
Ganancia antes de impuesto		2,081,344,337	590,871,680
Impuesto			
Impuesto sobre los activos	5	<u>(1,968,883)</u>	<u>(3,394,256)</u>
<b>Ganancia neta</b>		<b><u>RD\$2,079,375,454</u></b>	<b><u>RD\$587,477,424</u></b>

A reprodução das Demonstrações Financeiras presentes nos documentos encartados pela recorrente, além das informações da auditoria independente KPMG, apontam para a veracidade das alegações feitas pela contribuinte acerca do recebimento de dividendos.

Isso pode ser visto especificamente em duas Demonstrações Financeiras, no caso, i) na controlada indireta CND e, ii) na controlada direta Tenedora.

Inobstante a impossibilidade de visualizar nos autos (e provavelmente esta informação nem dele conste) se “dividendos”, pela legislação da República Dominicana, além de sofrer tributação na fonte pagadora são também tributados na beneficiária, penso ser lícito entender que a análise das citadas Demonstrações **mostra sua não tributação naquela que recebe o benefício.**

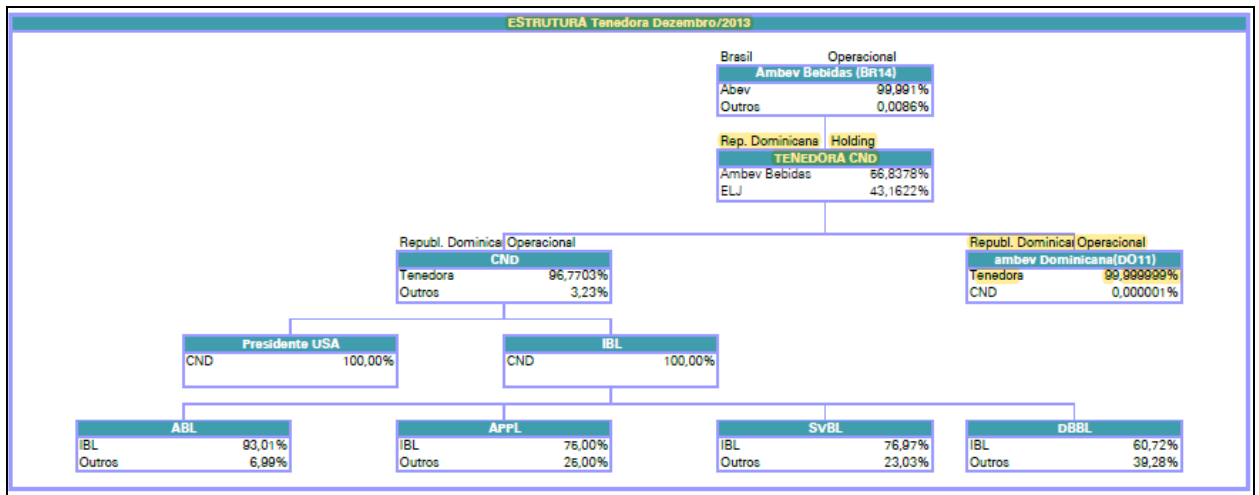
Para tanto, basta ver as Demonstrações da Tenedora **na qual sequer existe tributação de imposto de renda**, mas tão somente tributo residual sobre “ativos”.

E tudo isso sob uma receita acima de 2 bilhões de pesos dominicanos, da qual 99,95% é oriunda de “dividendos”.

Então, parece claro, não há tributação.

Complementarmente, estes “dividendos” de RD\$ 2.080.641.676 recebidos pela controlada direta Tenedora efetivamente **só podem ter vindo da empresa Dominicana**, por ela controlada na proporção de 99,99999% do capital.

Veja-se (Laudo KPMG – fls. 1089 do Processo nº 10880.971380/2016-20):



Ou seja, se dividendos foram pagos à Tenedora a origem só pode ter sido a Dominicana, sua controlada e controlada indireta da Ambev Brasil.

Consequentemente, a exclusão deste valor de RD\$ 2.080.641.676 dos lucros é medida que se impõe, de forma a evitar duplicidade. **De outro lado, com esta exclusão sequer haverá lucro das atividades próprias da empresa sujeito à tributação, já que o resultado passará a ser de RD\$ 2.079.375.454.**

Em contraparte, o mesmo raciocínio, mas com resultado inverso deve ser aplicado aos dividendos recebidos pela subsidiária CND, isto porque, conforme quadro acima reproduzido, esta empresa participa de outras duas, que por sua vez participam societariamente de outras quatro.

Então, se ela (CND) recebeu dividendos, certamente vieram de uma destas empresas nas quais participa, direta ou indiretamente, não havendo o que se falar em retirar tal montante (RD\$ 660.000.000) do consolidado a ser transportado para a Ambev Brasil, posto que se trata de outra operação, que não envolveu a Tenedora.

Feitas estas anotações, e com base nos demonstrativos acima transcritos, já é possível chegar-se ao valor depurado dos lucros obtidos no exterior pelas subsidiárias da recorrente, observada a consolidação na Tenedora e os valores individualizados na CND e na Dominicana.

Antes, porém, cabe repisar os valores presentes no laudo da KMPG (fls. 1087) e demonstrativo da Informação Fiscal de Diligência (fls. 1939) e na manifestação da recorrente (fls. 1957) – todas as referências às numerações de fls. são do Processo nº 10880.971380/2016-20 -:

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR - ADIÇÃO AO LUCRO REAL E A BASE DE CÁLCULO DA CSLL					
	GAAP LOCAL DOP Ambev Dominicana	GAAP LOCAL DOP CND	GAAP LOCAL DOP Tenedora CND	GAAP LOCAL DOP Total	CONVERTIDO Reais Total
Participação Ambev Brasil	56,8378%	55,0021%	56,8378%	56,8378%	56,8378%
Taxa Conversão em Reais					0,054930
Receita Líquida	(606.803.609)	5.618.142.797		2.745.204.135	150.794.063
Receitas/Despesas Financeiras	(123.771.716)	(724.479.212)	702.661	(468.428.804)	(25.730.794)
Receitas/Despesas Não Operacionais	36.327.629	201.511.426		132.620.291	7.284.633
Dividendos		660.000.000	2.080.641.676	- (a)	-
<b>Resultados antes do IR</b>	<b>(692.247.495)</b>	<b>5.755.175.011</b>	<b>2.081.344.337</b>	<b>2.409.395.622</b>	<b>132.348.102</b>
Imposto de Renda Corrente	40.011.839	(1.560.843.828)	(1.968.883)	(636.874.565)	(45.969.520)
Imposto de Renda Diferido		80.150.354		44.064.402	2.421.556
Imposto sobre Dividendos					-
Outros		(7.073.654)		(4.020.513)	(220.847)
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>(652.235.656)</b>	<b>4.267.407.883</b>	<b>2.079.375.454</b>	<b>1.612.584.947</b>	<b>88.579.291</b> <sup>(1)</sup>
	Anexo 2013.1.2 Pág. 7	Anexo 2013.1.1 Pág. 6	Anexo 2013.1.3 Pág. 6		

**Notas:**

(a) Não são considerados os valores de Dividendos, pois pela metodologia de cálculo utilizada, foram considerados os resultados individuais de cada uma das empresas da estrutura societária, sendo as receitas de Dividendos fruto dos resultados positivos das investidas, já sendo tributado.

Tributação Lucros CND Holdings	
Lucro Líquido Controladas	88.579.291 <sup>(1)</sup>
(+) IR Pago	42.762.271 <sup>(b)</sup>
(-) Compensação Prej. Fiscal	
<b>Base Tributável</b>	<b>131.361.562,27</b> <sup>(2)</sup>

**Nota**

(b) Em que pese haver a adição do imposto de R\$42.762.271,15 em decorrência de a Companhia considerar os impostos efetivamente pagos, ao invés da despesa contabilizada, o total de imposto pago no exterior totaliza R\$45 milhões

Adição dos Lucros	
CND Holdings	131.361.562 <sup>(2)</sup>
Fristelli	12.431.598 <sup>Anexo 2013.1.5</sup>
<b>Total - DIPJ Ficha 09</b>	<b>143.793.160,56</b> <sup>Anexo Geral III Pág. 15</sup>

2013	Lucro Líquido	Participação	Lucro Proporc.
Tenedora	2.081.344.337	56,8378%	1.182.990.332
CND	5.755.175.011	55,0021%	3.165.467.115
Ambev Dominicana	692.247.489	56,8378%	393.458.243
<b>Total em Pesos</b>	<b>8.528.766.837</b>		<b>4.741.915.690</b>
Taxa de Câmbio	0,05493		0,05493
<b>Total em Reais</b>	<b>468.485.162</b>		<b>260.473.429</b>

2013	Lucro Líquido RD\$	Dividendos RD\$	Lucro Ajustado RD\$	Part Ambev	Lucro Proporc.
Tenedora	2.081.344.337	2.080.641.676	702.661	56,8378%	399.377
CND	5.755.175.011	660.000.000	5.095.175.011	55,0021%	2.802.454.818
Ambev Dominicana	692.247.489	-	692.247.489	56,8378%	393.458.574
<b>Total em Pesos</b>	<b>8.528.766.837</b>		<b>5.788.125.161</b>		<b>3.196.312.769</b>
Taxa de Câmbio	0,05493		0,05493		0,05493
<b>Total em Reais</b>	<b>468.485.162</b>		<b>317.941.715</b>		<b>175.573.460</b>

E agora os valores apurados por este Relator, com depuração dos montantes em duplicidade:

Legenda	Lucro Líquido	Participação	Lucro Proporcional
Tenedora		53,83%	
CND	5.755.175.011	55,00%	3.165.346.256
Dominicana	692.247.489	56,83%	393.404.247
<b>TOTAIS EM PESOS RD\$</b>	<b>6.447.422.500</b>		<b>3.558.750.503</b>
Taxa Cambial	0,05493		0,05493
<b>TOTAIS EM REAIS</b>	<b>354.156.917,92</b>		<b>195.482.165,18</b>

Note-se que os valores, **excetuados os ajustes feitos por esta relatoria e atrás exaustivamente referidos**, estão consistentes entre si, com pequenas variações já esclarecidas.

Com isso, já se pode chegar ao montante permitido para compensação no Brasil do imposto de renda incidente sobre os lucros apurados pelas subsidiárias da recorrente na República Dominicana, conforme regra dos artigos 9º a 11, da IN SRF nº 213/2002.

Antes, porém, há um ponto a ser levantado e que não foi suficientemente esclarecido pela recorrente.

Trata-se da divergência (bem relevante, por sinal) entre os valores dos lucros apurados e o que a recorrente ofereceu à tributação no Brasil e que suscita muitas dúvidas, já que, em pesos da RD os valores encontrados pela diligência e contribuinte são praticamente idênticos (abstraindo a depuração dos valores de dividendos, tema já tratado).

Para tanto, basta olhar as planilhas atrás reproduzidas.

No entanto, no momento em que os valores são vertidos para Reais, a diferença é gritante, mesmo tendo sido utilizada a mesma taxa cambial de 0,05493, sempre lembrando que se está observando as efetivas participações societárias nas empresas:

Veja-se:

Lucro em Reais - Contribuinte	Lucro em Reais - Diligência	Lucro em Reais - Voto
131.361.562,08	260.473.429,00	195.482.165,18

Realmente é estranho, **mais ainda quando se constata que na origem** (pesos dominicanos) **as bases são iguais**, sendo que a própria recorrente, de uma forma até sutil, percebeu esta dissonância (fls. 1953/1954 do Processo nº 10880.971380/2016-20), quando afirmou “*Estes valores, diga-se, já são inferiores aos valores da compensação que seria permitida se a adição de lucros no exterior tivesse sido, como quer a Fiscalização, de R\$260.473.429,00. Nesse caso, os valores de IRPJ e CSLL devidos depois da inclusão dos lucros no exterior seriam maiores – valores estes que poderiam até ser exigidos em autos, mas os valores de IRPJ e CSLL devidos antes da inclusão dos lucros no exterior se manteriam os mesmos – motivo pelo qual a diferença positiva a que se refere o §11 do art. 14 da IN 213/02 aumentaria*”. (o sublinhado foi acrescido. O negrito é do original).

Quadro que se completa com a nota de rodapé trazida pela recorrente:

**Como, aliás, ocorre com frequência com a Recorrente, por constantes divergências com a Fiscalização sobre os valores de lucros no exterior a tributar no Brasil**, sem que isto impacte a avaliação dos valores de IR no exterior compensados nos períodos autuados sobre o valor de lucros no exterior espontaneamente tributados pela Recorrente. (negrito acrescido).

E fica explícito na sequência do raciocínio (fls. 1955 ibidem):

23 Devem, portanto, ser reconhecidos integralmente os R\$ 42.734.019,25 cujos pagamentos foram confirmados pela Fiscalização, haja vista que tal valor é inferior à soma dos limites para utilização na apuração do IRPJ (R\$ 35.948.290,09) e da CSLL (R\$ 12.941.384,43) – limites estes já apurados na proporção do valor dos lucros no exterior efetivamente adicionados, independentemente de a Fiscalização ter ou não razão, o que se admite apenas para argumentar, em relação ao montante dos lucros auferidos no exterior que deveriam ter sido adicionados (**algo que seria matéria de fiscalização de tributação de lucros no exterior e não de limitação de valor de créditos a serem compensados**). (destaque acrescido)

Com isso, smj, a recorrente subliminarmente passa o entendimento de ser sabedora de que o valor da receita tributável (lucros obtidos no exterior, na República Dominicana) poderia estar informada a “menor” na DIPJ do período. Porém, ainda no entender da contribuinte, essa diferença deveria ser objeto de procedimento fiscal e de lançamento de ofício e não questionada em sede de validação de saldo negativo de IRPJ e pedido de compensação.

Para completar o cenário, não deixa de ser no mínimo curioso que ao calcular o imposto de renda suportado na República Dominicana e convertê-lo para Reais, chega-se a resultado igual (ou muitíssimo próximo) ao apurado pela Autoridade Fiscal na diligência e pela KPMG (fls. 1087 do Processo n.º 10880.971380/2016-20):

**LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR - ADIÇÃO AO LUCRO REAL E A BASE DE CÁLCULO DA CSLL**

		CONVERTIDO
		Reais
		<b>Total</b>
Participação Ambev Brasil		56,8378%
Taxa Conversão em Reais		0,054930
Receita Líquida		150.794.063
Receitas/Despesas Financeiras		(25.730.794)
Receitas/Despesas Não Operacionais		7.284.833
Dividendos		-
<b>Resultados antes do IR</b>		<b>132.348.102</b>
Imposto de Renda Corrente		(45.969.520)
Imposto de Renda Diferido		2.421.558
Imposto sobre Dividendos		-
Outros		(220.847)
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>		<b>88.579.291</b> <small>11</small>

**Ou seja, R\$ 45.969.520,00 para R\$ 45.379.658,91 aqui em discussão!**

Enfim, resumindo, **concordo com as apurações dos valores constantes das Demonstrações Financeiras das três subsidiárias** que foram juntadas aos autos, **mas discordo tanto da Autoridade Fiscal quanto da recorrente** no momento em que os montantes em pesos da República Dominicana são convertidos para Reais, no primeiro caso por não exclusão dos dividendos (com valoração em duplicidade, já visto antes) e no segundo por não ter trazido a contribuinte qualquer explicação do motivo da diferença no valor convertido em Reais, se as bases são praticamente iguais em pesos dominicanos e a taxa cambial utilizada ser idêntica.

**CÁLCULO DO VALOR POSSÍVEL DE APROVEITAMENTO NO BRASIL. LIMITES**

Para fixação, repise-se o artigo 26, da Lei n.º 9.249/1995:

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

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

E suas regulamentações realizadas pelo RIR/1999 e pela IN SRF n.º 213/2002, artigo 395 e 14, respectivamente, reproduzidos na parte que interessa neste momento:

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços ([Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26](#), e [Lei n.º 9.430, de 1996, art. 15](#)).

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no **caput**, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil ([Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, § 1º](#)).

(...)

**§ 6º Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração ([Lei n.º 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º](#)).**

-----

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

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

(...)

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, 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.

**§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.**

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

**§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.**

**§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:**

**I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos**

**rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;**

**II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.**

**§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.**

Assumindo os valores apurados neste tópico e ajustando as informações da DIPJ, tem-se:

1. Valor dos lucros obtidos no exterior (República Dominicana e Ilhas Cayman informados pela recorrente na DIPJ, Ficha 09A, linha 07 (fls. 821)	143.793.160,37
2. Valor dos lucros no exterior na controlada Fratelli Vita Ltda., excluído deste cálculo, posto que localizada nas Ilhas Cayman (fls. 918)	12.431.598,00
3. Valor dos lucros obtidos exclusivamente na República Dominicana informados pela recorrente na DIPJ e submetidos à tributação no Brasil (1 – 2)	<b>131.361.562,37</b>

Pois bem, conforme dizeres do § 6º do artigo 395, do RIR/1999 e mais claramente ainda do § 7º da IN SRF nº 213/2002 “**§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real**”, o que significa, com todas as tintas, aferir se o montante ofertado à tributação no Brasil corresponde à totalidade dos lucros obtidos no estrangeiro e cujo imposto está se pretendendo compensar.

Em outras palavras – e ainda que a recorrente discorde frontalmente deste raciocínio (fls. 1951 do Processo nº 10880.971380/2016-20) – fato é que não tem o menor sentido e vai de encontro a todos os princípios preconizados pela legislação do imposto de renda **tentar recuperar todo o imposto suportado (R\$ 45.379.658,91) e oferecer à tributação apenas parte** da receita que gerou tal imposto.

Concretamente, se os lucros obtidos na República Dominicana pelas subsidiárias da recorrente atingiram, conforme demonstrado atrás neste voto e já respeitadas os percentuais de participação, o valor de R\$ 195.482.165,18, e a contribuinte comprovadamente ofereceu à tributação tão somente R\$ 131.361.562,98, ou seja, **67,19%**, por óbvio só lhe será permitido utilizar o imposto suportado no exterior na mesma proporção e não na sua totalidade, como pretende.

**Assim, do total do imposto de renda reconhecido neste voto – R\$ 45.379.658,91 – são passíveis de aproveitamento R\$ 30.490.592,82.**

O quadro a seguir demonstra o valor do imposto de renda suportado no exterior e que pode ser compensado no Brasil, conforme estatuído pelas regras dos artigos 9º a 11, da IN SRF nº 213/2002:

1. Lucros no exterior incluídos na apuração do lucro real	143.793.160,37
2. Lucro real <b>COM</b> a inclusão dos lucros no exterior	470.495.669,29
3. Imposto de Renda devido no Brasil <b>COM</b> a inclusão dos lucros no exterior	117.599.917,32
4. <b>CONSTATAÇÃO</b> - Lucro Real positivo superior ao valor dos lucros no exterior	
5. Lucro real <b>SEM</b> a inclusão dos lucros no exterior	326.702.508,92
6. Imposto de Renda devido no Brasil <b>SEM</b> a inclusão dos lucros no exterior	81.651.627,23
7. Vlr. proporcional do imposto de renda no exterior passível de aproveitamento (*)	<b>30.490.592,82</b>
8. <b>Diferença</b> entre o IRPJ devido <b>COM</b> e <b>SEM</b> inclusão dos lucros no exterior (3 - 6)	35.948.290,09
9. <b>Limite para compensação do imposto de renda no período</b>	<b>30.490.592,82</b>
(*) Conforme apurado neste voto	

Consoante dizeres da IN antes referida, “§ 9º. O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real”, tem-se que “§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor, I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real”.

No caso, o imposto pago no exterior correspondente aos lucros que houverem sido incluídos na determinação do lucro real é exatamente **R\$ 30.490.492,82**, enquanto que o limite comparativo expresso no § 11 “Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.”, mostra o montante de R\$ 35.948.290,09.

**Resumindo, a medição se faz entre os dois montantes, devendo prevalecer o primeiro (se menor, como é o caso), isto é R\$ 30.490.492,82, visto que o segundo, R\$ 35.948.290,09, é o parâmetro que não pode ser ultrapassado.**

Carente de suporte, pois, o pleito da recorrente (fls. 1953/1955 do Processo n.º 10880.971380/2016-20) de que a apuração deveria ser refeita a partir do importe que o Fisco entendeu como “lucros no exterior” (260 milhões) no caso da diligência, ou 195 milhões na reapuração feita por este Relator. Isto teria sentido **SE** a recorrente houvesse oferecido tais montantes (qualquer um deles) à tributação, **o que não ocorreu**.

Concluindo, o valor a ser deferido é exatamente **R\$ 30.490.492,82**, e não o total do imposto de renda pago/incidente/compensado em território dominicano pela controlada direta e controladas indiretas da recorrente, no caso, R\$ 45.379.658,91 simplesmente porque os lucros obtidos no exterior e que geraram o referido imposto **NÃO FORAM OFERECIDOS INTEGRALMENTE** à tributação no Brasil, mas apenas parte deles (67,19%).

Como consequência, para que não parem dúvidas acerca do raciocínio desenvolvido neste voto, entendo que, com a máxima vênia, a linha assumida pela recorrente sobre a matéria está equivocada.

De fato, sua argumentação no sentido de que “*Como já referido, a Fiscalização calculou os montantes referidos na IN 213/02 e chegou à conclusão que, com base nos lucros efetivamente adicionados às bases de IRPJ, a Recorrente poderia ter compensado (na apuração do IRPJ) um valor máximo de R\$ 35.948.290,09 (correspondente à diferença positiva mencionada no §11 da IN 213/02. Nos termos dos cálculos previstos na IN 213/02, o valor de R\$ 35.948.290,09 é justamente o limite de utilização dos créditos de IR no exterior até a proporção do IRPJ que incidiu no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior – isto porque este valor é a diferença entre o IRPJ calculado com e sem o valor dos lucros efetivamente adicionados à base do IRPJ no País*” (fls. 768 deste PA), **só teria sentido se os lucros integralmente obtidos fossem ofertados à tributação no Brasil.**

**Comprovadamente ISSO NÃO OCORREU.** Aliás, como ela própria reconhece (fls. 770 destes autos)

22 Como se vê, os cálculos previstos na IN 213/02 **já adequam os limites de IR no exterior a serem compensados à proporção do valor dos lucros no exterior efetivamente adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL**; quanto menor a adição, menor o limite apurado pela IN 213/02, **não havendo fundamento para que se faça outros cálculos com base em supostas proporções não previstas em lei**, como fez a Fiscalização no caso dos autos, e se imponha outro limite além daquele previsto na Lei 9.249/95 e na IN 213/02.

E ratifica no parágrafo seguinte:

23 Devem, portanto, ser reconhecidos integralmente os R\$ 42.734.019,25 cujos pagamentos foram confirmados pela Fiscalização, haja vista que tal valor é inferior à soma dos limites para utilização na apuração do IRPJ (R\$ 35.948.290,09) e da CSLL (R\$ 12.941.384,43) – limites estes já apurados na proporção do valor dos lucros no exterior efetivamente adicionados, **independentemente de a Fiscalização ter ou não razão, o que se admite apenas para argumentar, em relação ao montante dos lucros auferidos no exterior que deveriam ter sido adicionados (algo que seria matéria de fiscalização de tributação de lucros no exterior e não de limitação de valor de créditos a serem compensados).**

Cabem duas reflexões finais a respeito, a primeira, que certamente o racional acima assumido seria irrepreensível **não fosse um detalhe central: o oferecimento apenas parcial dos lucros à tributação no Brasil e, em contraponto, a tentativa de utilizar a totalidade do imposto suportado no exterior.** Ou seja, buscou a recorrente ter o bônus de repetir-se do tributo pago integralmente, mas não assumiu o ônus de arcar com a tributação plena da receita que deu origem ao imposto pago/compensado na República Dominicana.

A segunda reflexão é em relação ao apontamento da recorrente (já referido alhures) de que havendo possível divergência em relação ao montante dos lucros oferecidos à tributação, caberia à Receita Federal providenciar lançamento de ofício.

Indiscutível que essa possibilidade existiu à época (hoje não mais possível, por decadência). Só se lembre que, nesse caso, sobre os valores omitidos haveria tributação de 34% e encargos de multa e juros, que mais que duplicariam o valor do lançamento.

De outro giro, porém, quando a contribuinte intenta demonstrar saldo negativo que entende possuir contra a Fazenda Pública cabe, **sim**, ao Poder Estatal aferir a regularidade de tal procedimento.

Isso porque, como se trata de Declaração de Compensação, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar seu direito líquido e certo. Dentro do prazo para homologação determinado no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em decadência do direito de se aferir o pleito de compensação, que exige o cumprimento dos requisitos de liquidez e certeza do crédito informado, não sendo lógico ou lícito concluir que a autoridade fiscal deva aprovar valores apontados pela contribuinte e decidir pela homologação da compensação, sem a verificação prévia da liquidez e certeza do indébito tributário que lhe dá suporte.

Sobre o tema, é farta a jurisprudência administrativa:

***PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.***

*A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. (Acórdão nº 103-23579, sessão de 18/09/2008)*

**Em inquestionável e final dizer**, nada impede que o Fisco perscrute, a qualquer tempo, os elementos formadores de um crédito reclamado por um contribuinte. O limite temporal está fixado no prazo para o contribuinte pleitear seu direito de repetição e posterior compensação, prazo esse de que dispõe o Fisco para homologar (ou não) a correspondente declaração. **Desde que dentro deste prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do crédito indicado.**

Doutrinariamente, oportuno transcrever excerto de artigo científico, retirado da lição de Leandro Paulsen (*in* Direito Tributário, CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. pg. 1161): “... a homologação da compensação regulada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96 constitui

*procedimento análogo ao da homologação do lançamento, prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional, com a única diferença de que, enquanto na homologação do lançamento a autoridade administrativa deve apenas verificar se é exato o débito calculado pelo contribuinte, na homologação da compensação a autoridade deve também verificar se é exato o crédito apurado pelo sujeito passivo”.* (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar. RDDT 165/26, jun/09 – negritou-se).

Na jurisprudência do CARF, excerto do minucioso e sólido voto do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, tratando do tema:

*“Uma vez formalizada em tempo hábil a compensação, deve o sujeito passivo ter instrumentos hábeis a comprovar a regularidade do direito invocado, cabendo ao Fisco verificar a consistência das informações necessárias ao procedimento de homologação da compensação. Aliás, o artigo 170 do CTN é expresso ao atribuir à lei o poder de autorizar a compensação tão somente com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda pública, e sob as condições e garantias que a própria lei vier a estipular”* (Acórdão nº 1102-00.432, Sessão de 25/05/11).

E consolidadamente na Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO LEGAL PARA A VERIFICAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS ENVOLVIDOS. DECADÊNCIA CONTRA O FISCO. INOCORRÊNCIA.**

*O §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 confere o prazo de "5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação" para a Receita Federal verificar a certeza e a liquidez do direito creditório utilizado pelo contribuinte para quitar débitos próprios, mediante compensação (Ac. 9101-003.708 – Sessão de 09/08/2018 - Relator Rafael Vidal de Araújo).*

Concluindo, **ao não acrescer à DIPJ do ano-calendário de 2013 – exercício/2014, Ficha 09A, linha 07 a totalidade dos lucros comprovadamente obtidos no exterior** (no caso, na República Dominicana), **mas apenas 67,19% deles, o imposto de renda lá pago/compensado só poderá ser utilizado no Brasil na mesma proporção**, conforme incisiva dicção do artigo 14, § 7º, da IN SRF nº 213/2002:

**O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.**

Pelo exposto, com base nos documentos analisados e à vista da diligência realizada, o limite do imposto pago no exterior aproveitável no Brasil é de R\$ 30.490.492,82.

**Todavia**, como tal montante (R\$ 30.490.492,82) foi **INTEIRAMENTE alocado ao saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 32.097.442,18** - PER/DCOMP nº

39594.12421.240415.1.3.02-6840 – Processo n.º 10880.971380/2016-20 - **inexiste valor residual passível de aproveitamento como saldo negativo de CSLL em discussão neste PA.**

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, considerando o decidido no Processo n.º 10880.971380/2016-20 da recorrente e julgado nesta mesma sessão deste Colegiado, no qual se deu provimento parcial ao RV lá interposto, reconhecendo o direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 30.490.492,82, que exauriu todo o tributo passível de compensação, há que se **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário RV interposto em relação a estes autos (PA n.º 10880.971381/2016-74 - fls. 430/44) bem como à petição relativa à diligência (fls. 762/780) não reconhecendo o pleito buscado no PER/DCOMP n.º 37179.62424.240415.1.3.03-2893 (fls. 396/403), relativo a SN de CSLL AC/2013 – ex/2014 , por insuficiência de saldo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone