



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720045/2019-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.411 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente AMBEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO LEGAL QUE EMBASA A AUTUAÇÃO.

Nos termos da Súmula nº 02 do CARF, este órgão de julgamento não é competente para declarar a inconstitucionalidade de lei. Não sendo acatada, pelo Poder Judiciário, a tese de vício do dispositivo legal que embasa a autuação fiscal, não há que se falar em nulidade do procedimento.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA.

As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º da IN 213/02).

A tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira.

ADIÇÃO. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.

Nos termos da legislação e dos atos infra-legais da Receita Federal do Brasil, o valor dos lucros auferidos no exterior, por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, por suas controladas, diretas ou indiretas, é aquele antes da tributação do lucro no exterior (antes de descontado o tributo pago no exterior), devendo corresponder à proporção da participação acionária na entidade estrangeira.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. RESERVA LEGAL.

Sendo comprovada a indicação de reserva legal nas demonstrações da investida no exterior, essa reserva legal não deve ser adicionada à base de cálculo do tributo brasileiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para (i) cancelar, na integralidade, os créditos tributários constituídos de ofício pela fiscalização na parte em que contesta o lucro auferido no exterior pela AMBEV Luxemburgo e (ii) reduzir o valor da diferença da adição feita pelo contribuinte no ano-calendário de 2014 para R\$186.129.706,28, reduzindo-se, por consequência, na mesma proporção, o crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sergio Magalhaes Lima, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração no qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, em desfavor da ora Recorrente, Ambev S/A, relativos ao ano-calendário de 2014.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.764 a 2.882), a fiscalização apontou infrações cometidas pelo Recorrente, no que tange à tributação dos lucros sua controlada, que tem domicílio em Luxemburgo. Assim foi resumido o objetivo do TVF:

1.1 DO OBJETIVO DESTES TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

O presente Termo de Verificação Fiscal tem por objetivo demonstrar que **a Ambev não disponibilizou no Brasil, para fim de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2014, o devido lucro auferido pela sua controlada domiciliada no exterior Ambev Luxemburgo**, pelos motivos específicos que serão adiante detalhados

Durante os procedimentos de auditoria fiscal aplicados pelos TDPF-D nº 08.1.85.00-2015-00207-0, TDPF-F nº 08.1.85.00-2017-00078-4, TDPF-F nº 08.1.85.00-2018-00049-4 e pelo atual TDPF-F nº 08.1.85.00-2018-00216-0 foram apuradas infrações à legislação tributária que rege as atividades das pessoas jurídicas, faltas estas que acarretaram a insuficiência de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrentes do descumprimento da legislação pátria que rege a Tributação em Bases Universais (doravante referida apenas como "TBU").

Conforme será adiante pormenorizado, o lucro apurado pela supramencionada controlada estrangeira - na proporção do percentual de participação detidos pela Ambev - **não foi devidamente adicionado pela controladora brasileira na determinação de suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2014**.

Os Autos de Infração resultantes da presente fiscalização exigem, além dos ajustes na base de cálculo do Imposto de Renda e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Ambev, o crédito tributário discriminado nos demonstrativos que deles fazem parte, relativos a fatos geradores ocorridos naquele ano-calendário.

O item 2 deste TVF refere-se às constatações relativas às infrações que envolvem a controlada Ambev Luxemburgo, e que já foram objeto de autuação fiscal detalhada no PAF 16561.720111/2017-77. Estas constatações são mais uma vez detalhadas no presente PAF pois serão utilizadas como provas de infrações objeto das autuações desta fiscalização.

O item 3 deste TVF refere-se às constatações relativas às infrações que envolvem a controlada Ambev Luxemburgo no ano-calendário de 2014, objeto de autuação fiscal no presente PAF.

Ressalte-se que as referências ao Regulamento do Imposto de Renda (RIR), utilizadas a seguir neste Termo, citam o RIR/99 por ser este Regulamento o vigente à época dos fatos ocorridos. (destacou-se)

De pronto, no que tange ao item 02 do TVF, deve-se pontuar que as infrações apontadas pela fiscalização também estão consubstanciadas no PA de nº 16561.720111/2017-77 (embora relativo a outro ano-calendário), que foi julgado por esta Turma de Julgamento em 18/10/2022 (acórdão nº 1302-006.218, de minha relatoria). Inclusive, o agente autuante deixa claro essa vinculação, ao pontuar, no TVF, que:

Consoante o Termo de Verificação Fiscal anexado ao PAF nº 16561.720111/2017-77, que contém todas as referências documentais pertinentes, **e as quais tomamos como provas emprestadas**, a fiscalização acobertada pelo TDPF-F nº 08.1.85.00-2017-00078-4, assim como a diligência acobertada pelo TDPF-D nº 08.1.85.00-2015-00207-0, constataram um conjunto de operações econômicas engendradas pela Ambev, com participação de empresas sediadas no exterior, que resultaram em amortizações de ágios fundamentados em rentabilidade futura (goodwill) nos resultados das controladas pela Ambev, Labatt Holding A/S, sediada na Dinamarca e Ambev Luxemburgo, sediada em Luxemburgo.

Observo que todos os documentos citados neste item 2 foram obtidos do supracitado PAF nº 16561.720111/2017-77. (destaque no original).

Neste passo, pelo que se verifica do TVF, a fiscalização contesta o resultado apurado pela Ambev Luxemburgo em 2014.

Em síntese, a acusação fiscal, após discorrer sobre os diversos eventos societários que fizeram nascer os ativos contabilizados na Labatt Holding A/S e Quilmes que foram por ela integralizados na Ambev Luxemburgo, aponta, aos seus olhos, uma série de ilicitudes cometidas, no exterior, pela Recorrente, que impactaram no resultado auferido pela Ambev Luxemburgo em 2014, concluindo, tal como consta no acórdão recorrido que:

Importante destacar que na demonstração financeira de 2014 da Ambev Luxemburgo, o ágio amortizado referente à Quilmes International Bermudas é apresentado como ágio Linthal S.A., devido à incorporação da QIB pela Ambev Luxemburgo, que passa a ter a Linthal S.A como sua controlada direta, conforme a Nota 3 da demonstração financeira de 2013 (fls. 2661/2686), e posteriormente explicado pela fiscalizada na sua resposta ao TI 023 (TDPF nº 08.1.85.00-2015.00207-0) (fls. 1617-1623).

(...)

O grupo Ambev ardilosamente se utilizou de operações sem as quais os ágios não poderiam ser recuperados no Brasil. Desta forma, a Ambev tentou “driblar” as restrições legais para a recuperação fiscal do ágio no Brasil. Como a subsidiária estrangeira luxemburguesa era lucrativa, o grupo Ambev almejou recuperar os ágios por meio da redução do lucro a ser disponibilizado no AC de 2014.

Assim, diante da falta de substância econômica e de propósitos negociais das operações das quais resultou a transferência dos ágios em tela, há que se refutar, para fins fiscais, seus efeitos ilícitos, cabendo exigir da Ambev os créditos tributários evadidos em decorrência da manobra engendrada.

Como consequência, estas amortizações de ágio que ilicitamente reduziram, para fim de disponibilização no Brasil, os lucros da Ambev Luxemburgo no ano-calendário de 2014, devem ser glosadas.

Importante destacar que, para se concluir que houve uma redução indevida do resultado da Ambev Luxemburgo em 2014, a fiscalização invocou dispositivos da legislação brasileira que tratam, em específico, da amortização de ágio pago na aquisição de participações societárias, notadamente, entendeu-se pela aplicação do disposto nos artigos 385 e 386 do então vigente RIR/99 (Decreto 3.000/99).

Por outro lado, em outra infração apontada pela fiscalização no ano-calendário de 2014 (item 03 do TVF), o agente atuante demonstrou que “§ 1º do art. 8º da IN SRF nº 1.520/2014, é literalmente claro ao determinar que os lucros auferidos no exterior a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL deverão ser considerados pelos seus valores antes da tributação no exterior sobre o lucro.”

Neste sentido, invocou-se o resultado de R\$2.648.113.780,19, ante o resultado disponibilizado no valor de R\$2.380.596.714,05. Assim, apurou-se uma diferença de R\$267.517.066,15, que foi objeto de constituição de ofício pela fiscalização.

Por fim, demonstrou-se a aplicação da penalidade de ofício no percentual de 75%, nos termos do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, sobre os “créditos tributários decorrentes da divergência entre o resultado apurado pela fiscalização e os valores declarados em ECF referentes ao resultado oferecido a tributação pela AMBEV Luxemburgo no ano-calendário de 2014”.

Ainda, aplicou-se, nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º da Lei 9.430/96 c/c com o artigo 72 da Lei nº 4.502/64, multa qualificada (150%), “sobre os créditos tributários decorrentes das glosas das amortizações do ágio referente à Labatt Brewing Company Limited” e os “decorrentes das glosas das amortizações do ágio referente à Quinsa”.

Devidamente intimada, a Recorrente, impugnou a integralidade do lançamento.

Em seu apelo, indo direto às discussões de mérito, sem apresentar preliminares, apontou (i) a ilegitimidade da disponibilização ficta do art. 74 da MP nº 2158-35/2001, sob o argumento de que o Poder Judiciário não teria decidido de forma definitiva “a validade da norma quanto às controladas situadas em países não sujeitos a regime de tributação privilegiada”; (ii) a impossibilidade de questionamento dos lucros apurados pela Ambev Luxemburgo em balanço auditado e de acordo com as normas luxemburguesas e, em argumento subsidiário, discorreu sobre (iii) a impossibilidade de tributação dos lucros de empresa sediada em Luxemburgo, tendo em vista o tratado assinado pelo Brasil com aquele país para evitar a dupla tributação; (iv) a existência e do legítimo reconhecimento dos ágios questionados pela fiscalização, apontando (iv.1) a improcedência da acusação fiscal de falta de propósito negocial do registro do ágio na Labatt Holding Aps e (iv.2) a amortizações do ágio relativo à Quilmes International Bermudas Ltd.

Já que no se refere ao suposto erro na adição do resultado tributável (cuja diferença apurada pela fiscalização foi de R\$267.517.066,15), o então Impugnante defendeu (v) a correção do seu procedimento, alegando, em síntese que:

(...) a determinação das instruções normativas de que o lucro disponibilizado seja aquele apurado “antes de descontado o tributo pago no país de origem” (IN 213/02) ou “antes da tributação no exterior sobre o lucro” (IN 1.520/14) somente se compatibiliza com a lei se interpretada como forma de evitar esta dedução em dobro, e nada mais, o que significa que em lugar de partir do lucro antes da provisão do IR o que deve fazer a

fiscalização (e é o que fez a Impugnante) é partir do efetivo lucro comercial apurado pela controlada no exterior e a ele somar apenas o tributo já efetivamente pago no país de origem, que é exatamente o que determina a norma regulamentar.

Em argumentos subsidiários, discorreu (vi) sobre a necessidade de, ao menos, “*ser excluídos do valor do lucro da Ambev Luxemburgo a parcela destinada à constituição de reserva legal, informado nas Demonstrações Financeiras daquela sociedade*”.

Ainda, apontou a necessidade de (vii.1) se abater, do crédito tributário apurado, “os créditos de imposto pago no exterior informados na ECF e controlados no LALUR/LACS” e (vii.2) compensar “o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL do próprio período-base”, deixando claro, contudo, que “*parte daqueles valores foi objeto de compensação de ofício em autos de infração anteriores (processos nº 16561.720119/2017-33 e 16561.720119/2017-33)*”, apontando, assim um valor restante de R\$ 178.102.549,02 passível de compensação.

Por fim, a Recorrente aduziu (viii) pela impossibilidade de qualificação da multa de ofício, uma vez que não estariam presentes os requisitos para aplicação da multa majorada no percentual de 150%.

Ao apreciar a Impugnação apresentada, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em São Paulo entendeu por bem julgá-la como improcedente. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

IRPJ. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

ÁGIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL. INOCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. ÁGIO GERADO INTERNAMENTE, DENTRO DO GRUPO DE EMPRESAS. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ (E DA CSLL).

A ausência de propósito comercial, bem como da confusão patrimonial, o ágio criado dentro de um grupo econômico, sem movimentação financeira, decorrente de conferência de ações de empresa estrangeira, pertencente ao grupo, a empresa nacional, sem motivação, implicam na impossibilidade, sob o critério fiscal, de sua dedução no cálculo das bases de cálculo do IRPJ (e da CSLL).

LUCROS NO EXTERIOR. VALOR A SER COMPUTADO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ (E DA CSLL).

Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta, ou coligadas a serem computados na determinação do lucro real (e da base de cálculo de CSLL), serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

TRATADO BRASIL-LUXEMBURGO. BITRIBUTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. O Tratado Brasil-Luxemburgo, a exemplo de outros acordos que adotam o texto base da Convenção-Modelo da OCDE, estabelece uma cláusula de competência exclusiva em favor do Estado de residência da pessoa jurídica, pela qual os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada. Contudo, tal cláusula não limita o direito de um Estado Contratante adotar regras de transparência fiscal em sua legislação interna, com o objetivo de tributar, na pessoa de seus residentes, o lucro apurado por empresa domiciliada no outro Estado Contratante.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. FRAUDE. Age de forma fraudulenta a empresa que, dolosamente, mascara a realidade, possibilitando a alteração das características do fato gerador, buscando a viabilização da dedução fiscal de um ágio cuja amortização não encontra respaldo legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA. A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com o que restou decidido pela Turma de Julgamento de piso, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário.

No apelo direcionado ao CARF, a Recorrente repisou, na integralidade, os argumentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa.

O único ponto divergente entre o apelo inaugural e o Recurso Voluntário apresentado é que, no tópico em que trata da acusação quanto ao suposto erro na adição do resultado tributável (cuja diferença apurada pela fiscalização foi de R\$267.517.066,15), o Recorrente argumentou que *“não se atentou o i. Fiscal autuante para o fato de que em 02/11/2016, muito antes do lançamento, a Recorrente transmitiu ECF retificadora alterando o valor o lucro da Ambev Luxemburgo para R\$ 2.461.984.134,82, tendo sido este o valor efetivamente oferecido à tributação, e não os R\$ 2.380.596.714,05, considerados pela fiscalização na lavratura dos autos de infração em foco, daí já resultando um lançamento indevido a maior de uma base tributável de R\$ 81.387.420,77.”*

Argumentou, ainda, que *“o valor considerado pela fiscalização (R\$ 2.648.113.780,19) levou em conta apenas o percentual da participação detida pela Recorrente no capital da Ambev Luxemburgo (89,83%), mas não considerou os percentuais das participações detidas por esta sociedade estrangeira no capital de suas controladas.”*

Aduziu, assim, que *“o resultado daquela sociedade estrangeira antes dos impostos, respeitados os percentuais das participações por ela detidas em suas controladas, equivaleria a R\$ 2.510.192.892,28, valor bastante inferior ao que serviu de base para os lançamentos tributários em questão (R\$ 2.648.113.780,19)”*

Remetidos os autos ao CARF, em um primeiro momento, estes foram distribuídos para relatoria da conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

Contudo, nos termos do despacho de fls. 22.880 a 22.882, entendeu-se que haveria conexão entre a presente discussão e o processo de nº 16561.720111/2017-77. Assim, com a anuência do presidente do colegiado da qual aquela conselheira faz parte, entendeu-se pela distribuição dos autos a este relator, bem como do PA nº 16561.720079/2019-91, uma vez que este seria um *“lançamento complementar àquele objeto do Processo Administrativo nº 16561-720045/2019-05”*

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente - AMBEV S/A - foi intimado do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 05/06/2020 (fl. 14.079), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 31/07/2020 (comprovante de fl. 17.961).

Em que pese o Recurso Voluntário ter sido apresentado fora do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o Recorrente demonstrou, em seu apelo, que a fluência dos prazos no âmbito da Receita Federal do Brasil estava suspensa no período de 23/03/2020 a 31/07/2020, nos termos do art. 6º da Portaria RFB nº 543, de 20/03/2020 (DOU de 23/03/2020).

De fato, a já revogada Portaria RFB nº 543/2020, nas diversas alterações sofridas, suspendeu a fluência dos prazos processuais no âmbito da Receita Federal do Brasil até 31/08/2020, nos termos da alteração promovida no artigo 6º daquele dispositivo infra-legal feita pela Portaria RFB nº 4105, de 30 de julho de 2020.

Portanto, sem maiores delongas, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este colegiado.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

DO MÉRITO

DA ILEGITIMIDADE DA DISPONIBILIZAÇÃO FICTA DO ART. 74 DA MP 2158-35/2001 – VIOLAÇÃO AO CTN E CF/88.

De início, a Recorrente afirma que "o julgamento do RE 541.090/SC não representa em absoluto o posicionamento final do Supremo Tribunal Federal a respeito da validade da regra do art. 74 da MP 2.158-35/2001 quanto às controladas situadas em países não sujeitos a regime de tributação privilegiada, como é o caso, pendendo essa questão de decisão perante o Supremo Tribunal Federal".

Com esta afirmação, alega, em síntese, que não poderia prevalecer a constituição de crédito tributário de lucro auferido por controlada não domiciliada em paraíso fiscal com base no disposto no artigo 74 daquela MP.

Contudo, a mesma Recorrente aduz que não desconhece o fato de não poder "o julgador administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade a não ser após sua declaração pelo Supremo Tribunal Federal".

No presente caso, como será demonstrado ao longo deste voto, em que pese não ter sido alcançada, no plenário do Supremo Tribunal Federal, a maioria de votos no julgamento da ADI 2.588/DF (cujo entendimento foi posteriormente ratificado pelo RE nº 541.090/SC), no ponto em que se discutia a possibilidade de se tributar o lucro auferido por controladas não domiciliadas em paraísos fiscais, não houve a declaração de inconstitucionalidade daquele dispositivo por parte da Suprema Corte.

Assim, na restrita análise que compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se pode desprezar o comando legal, sob pena, inclusive, de se ferir o que preceitua a Súmula CARF nº 02, in verbis: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

E a própria Recorrente afirma isso como demonstrado, aduzindo, ainda, que a preliminar foi invocada, para "*que não reste preclusa a questão caso o E. Supremo Tribunal Federal venha futuramente a declarar a inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, hipótese em que deverá o julgador administrativo observar tal decisão (§ 6º inciso I do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72)*".

Como não houve, até o momento, qualquer declaração de inconstitucionalidade, com efeito *erga omnes*, do dispositivo da MP 2.158-35, no ponto de controvérsia dos presentes autos, vota-se POR NEGAR PROVIMENTO a este ponto do Recurso Voluntário.

DA IMPOSSIBILIDADE DE A FISCALIZAÇÃO QUESTIONAR O RESULTADO AUFERIDO NO EXTERIOR POR EMPRESA CONTROLADA POR CONTRIBUINTE BRASILEIRO.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, em um primeiro momento, Flaa fiscalização entendeu que, supostamente, estariam equivocadas as demonstrações contábeis da empresa com sede em Luxemburgo, sob o argumento de que, em síntese, seriam indevidas as despesas de ágio registradas pela Labatt Holding A/S e pela Ambev Luxemburgo. Por isso, o lucro desta entidade seria maior do que aquele registrado no balanço. Balanço este, registre-se, devidamente auditado por empresa independente.

Assim, no Auto de Infração foram constituídos créditos tributários, de acordo com o entendimento da fiscalização de como deveria ter sido apurado o lucro da empresa sediada em um primeiro momento na Dinamarca e posteriormente em Luxemburgo, mais especificamente: entendeu o douto fiscal que se aplicaria, na apuração daquele lucro, o que dispõe a legislação brasileira.

Por outro lado, nos termos demonstrado no relatório acima, a discussão posta é idêntica à travada nos autos do PA de nº 16561.720111/2017-77, embora, neste processo, os créditos tributários constituídos pela fiscalização fossem relativos a outro ano-calendário (2012). E aquele processo, como também mencionado, foi julgado por esta Turma de Julgamento em 18/10/2022, sendo a decisão consubstanciada no acórdão nº 1302-006.218, que teve relatoria deste conselheiro.

Neste sentido, por coerência e até mesmo em privilégio ao princípio da segurança jurídica, entende-se que o que restou decidido no PA de nº 16561.720111/2017-77 deve ser reproduzido no presente processo.

Importante esclarecer, contudo, que, naquele processo, a DRJ já havia afastado integralmente a acusação fiscal. Por isso, o que esta Turma analisou à época foi o Recurso de Ofício apresentado pela Turma de Julgamento *a quo*.

No presente caso, o entendimento que prevaleceu na decisão de piso foi que não assistiria razão ao contribuinte e, assim, foi julgado como procedente o lançamento neste ponto. Portanto, a discussão foi devolvida a este colegiado via Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte. Mas, como será demonstrado, não pode subsistir a acusação fiscal.

Feitas essas considerações, pede-se venia para transcrever e adotar como razões de decidir os fundamentos lançados no acórdão de nº 1302-006.218, *in verbis*:

Como será demonstrado ao longo deste voto, o Fisco brasileiro, com a promulgação da Lei nº 9.249/95, mais especificamente com a redação dada ao artigo 25 deste diploma legal, abandona de vez o critério da territorialidade da tributação da renda, adotando o princípio da "tributação em bases universais" (TBU). Assim, independentemente de todas as discussões que se iniciaram a partir daí, não se pode desprezar a mudança do

contexto e a possibilidade de a Fazenda Nacional fazer incidir tributos sobre a renda auferida por entidades com domicílio no exterior, mas ligadas às empresas brasileiras (fazendo-se a ressalva quanto às limitações quando existem Tratado para evitar Dupla Tributação, como explorado será abaixo).

Contudo, mesmo com a abertura dessa possibilidade de tributação universal, não houve autorização para uma "fiscalização universal", ou seja, não foi estendida a competência dos auditores da Receita Federal do Brasil, ao ponto de estes poderem interpretar a legislação estrangeira e aplicá-la de acordo com o seu entendimento e com fundamento na legislação brasileira. Com toda venia, mesmo que fosse dada esta autorização (o que é ilógico), não teriam estes auditores capacidade técnica de analisar e interpretar as legislações existentes nos mais de 190 países do mundo.

Para cumprir o primado da tributação com bases universais, ao Fisco Federal é franqueada apenas a possibilidade de verificar qual o lucro auferido pela empresa estrangeira, nos termos da legislação onde tem domicílio a entidade no exterior, mas nunca, reitere-se, contestar aquele lucro com base na legislação brasileira. Este é, inclusive, o comando do artigo 6º da Instrução Normativa nº 213/02. Veja-se a redação do dispositivo:

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

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

O que se depreende da leitura do artigo transcrito, mais especificamente do parágrafo primeiro, é que só seria possível analisar e contestar as demonstrações financeiras das entidades domiciliadas no exterior, caso não existissem normas locais (do país estrangeiro) que regulassem como estas demonstrações deveriam ser elaboradas. Não é o caso, entretanto, de Luxemburgo, onde tem sede a empresa Ambev Luxemburgo.

Por outro lado, não se sustenta a argumentação tecida no TVF, no sentido de que, da leitura do art. 25, da Lei nº. 9.249/95, "*depreende-se do inciso I do dispositivo antes transcrito que os lucros auferidos por sociedade controlada devem ser apurados segundo as normas da legislação brasileira. De acordo com o inciso II desse mesmo dispositivo, esses lucros – apurados segundo as normas da legislação brasileira – devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora, na proporção de sua participação, para a apuração do seu resultado fiscal*".

Esta conclusão, como se verifica ao longo daquele Termo, advém de uma interpretação literal o art. 25, §2º, I, da Lei nº. 9.249/95, que tem a seguinte redação:

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.

(...)

§ 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;

Contudo, entende-se, com toda venia, que demonstração não se confunde com apuração. E este entendimento é, inclusive, corroborado com a leitura do caput do artigo 6º da IN/SRF nº 213/02 em conjunto com o § 2º do mesmo artigo (destaca-se que a IN 38/96 tinha esta mesma redação). Confira-se o que dispõe o § 2º:

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Veja-se que os dispositivos tratam de coisas e momentos diversos, não se podendo admitir e encampar a interpretação dada pela fiscalização.

Em síntese, o 'caput' do dispositivo determina a adoção das normas da legislação comercial do país de domicílio quando da realização das demonstrações financeiras das controladas. E o § 2º acima transcrito estatui que as contas e sub-contas daquelas demonstrações financeiras sejam classificadas nos termos da legislação comercial brasileira.

E não poderia ser outra a interpretação do dispositivo que apenas regulamenta o que dispõe a legislação, em especial aquela que trata da Tributação em Bases Universais, uma vez que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. (antiga "Lei de Introdução ao Código Civil"), positivada através do Decreto-Lei nº 4.657/42, preceitua em seus artigos 9º e 11 o seguinte.

Art. 9º Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem.

(...)

Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem.

Não há dúvidas na leitura destes dispositivos: obrigações são regidas pelas leis vigentes do país onde esta mesma obrigação for constituída, sendo obrigatório às sociedades obedecerem "*à lei do Estado em que se constituírem*."

Assim, é ilógico pensar, como mencionado acima, que o Fisco brasileiro teria como questionar a apuração do lucro auferido por entidade com domicílio no exterior e o que é pior: aplicar a legislação brasileira para afirmar que houve erro na apuração do lucro auferido pela empresa estrangeira.

A esta mesma conclusão chegou o acórdão proferido pela DRJ de Brasília, que, após citar as ilações da fiscalização constantes no TVF, assim se pronunciou:

O equívoco da Fiscalização está estampado nesses últimos parágrafos acima transcritos, pois a AMBEV Luxemburgo e a Labatt Holding não são contribuintes brasileiras nem se subordinam à legislação nacional, logo, não poderia o autuante auditar as suas demonstrações financeiras à luz da legislação brasileira. Trata-se de um rotundo equívoco, pois a tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas tal lei não poderia jamais dar competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da interpretação que o Fisco brasileiro tenha da lei brasileira.

Ao Fisco brasileiro, cabe apenas verificar qual o lucro apurado pela investida no exterior, conforme a legislação do país de domicílio, o que está explícito nas Instruções Normativas 213/02: (...)

Portanto, por ausência completa de competência do Fisco brasileiro de aplicar a legislação brasileira na apuração dos lucros auferidos pela empresa controlada com sede em Luxemburgo, não se sustenta a autuação que constituiu créditos tributários em face da Recorrente, devendo ser mantido o acórdão proferido pela DRJ de Brasília (DF).

Neste ponto, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Desta forma, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar por completo a acusação fiscal no que se refere ao suposto erro nas demonstrações contábeis da empresa controlada pela Recorrente com domicílio em Luxemburgo.

Neste sentido, como se está cancelando, na integralidade, este ponto da autuação, perdem o objeto os demais argumentos subsidiários apresentados pelo Recorrente, notadamente os argumentos quanto à aplicação do Tratado firmando entre o Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo (Decreto nº 85.051/1980) e quanto à qualificação da multa de ofício, na medida em que a qualificação da penalidade, como demonstrado alhures, só incidiu sobre os créditos tributários decorrentes das “*glosas das amortizações do ágio referente à Labatt Brewing Company Limited*” e os “*decorrentes das glosas das amortizações do ágio referente à Quinsa*”.

DO DIVERGÊNCIA COM RELAÇÃO AO VALOR ADICIONADO, REFERENTE AO LUCRO DA AMBEV LUXEMBURGO.

Neste ponto, a acusação fiscal está arrimada em suposta adição a menor, pela Recorrente, dos lucros auferidos pela sua controlada domiciliada em Luxemburgo.

Como se depreende da acusação fiscal, em um primeiro momento, o agente autuante demonstrou que o Recorrente, para o ano de 2014, optou pela não aplicação dos artigos 76 a 92 da Lei nº 12.973/14, deixando claro, assim, que “*a análise do AC 2014 fica submetida às normas anteriores vigentes, conforme opção da fiscalizada, efetuada no prazo legal*”. Ou seja, no ano-calendário de 2014, a Recorrente ainda estava sujeita ao regramento do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35”.

Assim, partindo-se desta premissa, a fiscalização afirmou que o “*valor de lucro que deve ser disponibilizado pela fiscalizada à tributação referente a AMBEV LUXEMBURGO em 2014 foi de R\$ 2.648.113.780,19, enquanto a fiscalizada considerou o valor de R\$ 2.380.596.714,05*”.

E a motivação para o apontamento desta diferença, no valor de R\$267.517.066,15, está arrimada no fato de a Recorrente ter considerado, para fins de adição em sua ECF, de acordo com o seu percentual de participação naquela sociedade (89,83%), o lucro deduzido de “parte” do “IR pago” no exterior.

Neste sentido, no TVF, o agente deixou claro que, no curso do procedimento de fiscalização, intimou a Recorrente nos seguintes termos:

Diante dessas considerações, a fiscalizada foi intimada a explicar a **diferença entre o valor de R\$ 860.108.806,40** (identificado no demonstrativo antes transcrito como “(+ IR Pago”) e o valor da despesa de imposto de renda constante nas demonstrações financeiras da Ambev Luxemburgo, proporcional à participação da Ambev S.A. no capital da Ambev Luxemburgo (isto é, 89,83% x R\$ 1.255.203 mil = **R\$ 1.127.548 mil**).

Também foi intimada a explicar por que razão **o valor de R\$ 1.127.548 mil não foi somado ao lucro líquido proporcional à participação da Ambev S.A.** no capital da Ambev Luxemburgo (isto é, 89,83% x R\$ 1.692.433.443,33 = **R\$1.520.487.907,65**), para fim de determinação dos lucros disponibilizados.

Em resposta dada à fiscalização, a Recorrente esclareceu que “*o valor indicado como IR pago se refere a todo o imposto sobre a renda pago pela empresa controlada e por suas subsidiárias*”.

Contudo, invocando o disposto no § 1º, do art. 8º da IN SRF nº 1.520/2014 e no §7º, do art. 1º da IN SRF 213/2002, o agente autuante concluiu que:

Pelo exposto e tendo em vista que a Ambev não disponibilizou corretamente os valores a título de lucros do exterior apurados em 2014 pela Ambev Luxemburgo, serão constituídos de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$ 267.517.066,15, em decorrência da diferença não disponibilizada dos lucros auferidos por esta sociedade luxemburguesa, conforme cálculo abaixo demonstrado.

Em seu apelo inaugural, a Recorrente defendeu a correção do procedimento (adição) por ela adotado. Segundo suas alegações, a fiscalização *“ignorou o valor do lucro apurado no exterior após a dedução do imposto de renda corrente e diferido, para em seu lugar partir do lucro antes dos impostos no valor de R\$ 2.947.916.932,20 e sobre este valor aplicar a participação da Impugnante na Ambev Luxemburgo de 89,83%, chegando então ao valor de R\$ 2.648.113.780,20 que no seu entender deveria ter sido tributado em lugar dos R\$2.380.596.714,05 efetivamente oferecidos à tributação pela Impugnante”*.

Pelo entendimento da então Impugnante, quando as Instruções Normativas SRF nº 213/2002 e RFB nº 1.520/14 determinam *“que se considere o resultado/lucro antes da tributação no exterior, no caso da IN RFB nº 1.520/14, ou antes de descontado o tributo pago no país de origem, nos dizeres da IN SRF nº 213/02, estão dizendo exatamente isso, que não se confunde em absoluto com o lucro antes da provisão do imposto de renda, que é algo totalmente distinto, posto que esta compreende também os tributos diferidos e mesmo a parte do imposto corrente que, por ser pago apenas após a entrega da DIPJ, não poderá ser compensada com o lucro auferido pela controlada no exterior e oferecido à tributação naquele exercício”*.

A DRJ em São Paulo, ao analisar este ponto da Impugnação Administrativa, após citar as IN's que fundamentaram o lançamento, pontuou que *“conforme dispositivos legais destacados acima, não há dúvida de que o valor dos lucros auferidos no exterior, por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, por suas controladas, diretas ou indiretas, é aquele antes da tributação do lucro no exterior (antes de descontado o tributo pago no exterior)”*.

Em seu Recurso Voluntário, como mencionado, antes de repisar os argumentos apresentados no apelo inicial, o Recorrente alegou que a fiscalização, ao considerar a adição no valor de R\$2.380.596.714,05, teria se pautado na ECF original.

Contudo, o Recorrente alega que retificou sua ECF antes de efetivado o lançamento, através da qual alterou a adição em comento para o valor de R\$2.461.984.134,82, ou seja, segundo as colocações do contribuinte, a diferença apurada pelo Auto de Infração estaria equivocada de partida, uma vez que considerou um valor declarado em ECF original, que, posteriormente, foi retificado. Veja-se o que constou do Recurso Voluntário, *in verbis*:

Lê-se no TVF que a Recorrente teria considerado, nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, o valor de **R\$ 2.380.596.714,05** correspondente ao lucro da Ambev Luxemburgo, enquanto a fiscalização entendeu que o valor supostamente correto (abstraindo-se a questão relativa ao ágio amortizado) seria de **R\$ 2.648.113.780,19**, motivo pelo qual formalizou contra a Recorrente o lançamento daqueles tributos sobre a diferença verificada de R\$ 267.517.066,14 (R\$ 2.648.113.780,19 - R\$ 2.380.596.714,05).

No entanto, não se atentou o i. Fiscal atuante para o fato de que em 02/11/2016, muito antes do lançamento, a Recorrente transmitiu ECF retificadora alterando o valor o lucro da Ambev Luxemburgo para **R\$ 2.461.984.134,82**, tendo sido este o valor efetivamente oferecido à tributação, e não os R\$ 2.380.596.714,05 considerados pela fiscalização na lavratura dos autos de infração em foco, daí já resultando um lançamento indevido a maior de uma base tributável de R\$ 81,387.420,77. (destaques no original).

Por outro lado, a Recorrente também alega que a fiscalização *“não levou em consideração o percentual detido pela Ambev Luxemburgo no capital de suas controladas, de*

modo que aquele valor abrange também a participação dos acionistas minoritários dessas mesmas controladas, e não apenas a participação daquela sociedade estrangeira”.

Afirma, assim, que o valor, “*respeitados os percentuais das participações por ela detidas em suas controladas, equivaleria a R\$ 2.510.192.892,28, valor bastante inferior ao que serviu de base para os lançamentos tributários em questão (R\$ 2.648.113.780,19).*”

No mais, a Recorrente, no Recurso Voluntário, defende, tal como fez em sua Impugnação, a correção do procedimento por ela adotado.

Pois bem.

De pronto, cumpre apontar que os argumentos da Recorrente, com toda venia, se contradizem. É que, mesmo defendendo a correção do valor adicionado (seja na ECF original, seja na retificadora), em suas argumentações, o Recorrente afirma que o valor a ser adicionado seria de R\$2.510.192.892,28, ou seja, valor menor do que o considerado pela fiscalização (R\$2.648.113.780,19) e maior do que ela mesmo adicionou (lembre-se que, na ECF original o valor adicionado foi de R\$ 2.380.596.714,05 e na retificadora da obrigação acessória o valor adicionado foi de R\$2.461.984.134,82).

Independentemente desta constatação, quando se analisa a ECF retificadora juntada às fls. 17.855 à 22.750, notadamente o Registro M030 (fl. 19.815), pode-se verificar que o valor total da adição dos “*Lucros Disponibilizados no exterior*” foi de R\$2.795.752.162,51, ou seja, o valor declarado na retificadora é maior do que o considerado pela fiscalização, que foi de R\$2.687.380.998,06 (considerando os lucros de outras controladas, é bom deixar claro).

E a composição deste valor, nos termos apresentados no relatório da auditora independente KPMG de fls.14.178, é a seguinte:

QUADRO 5 – Adições dos lucros auferidos no exterior | Ano-calendário 2014

Descrição	Valor em R\$
Total Lucro adicionado Ambev Luxemburgo	2.461.984.134,82
Total Lucro adicionado Tenedora CND	313.518.953,96
Total Lucro adicionado Fratelli	20.249.073,73
Total dos lucros auferidos no exterior e tributados no Brasil	2.795.752.162,50

Como se observa, de fato, o agente autuante considerou um valor indevido para calcular a diferença adicionada pela Recorrente, uma vez que partiu da ECF originária, sem se atentar para o fato de que o contribuinte retificou suas declarações e aumentou o valor adicionado referente aos “*Lucros Disponibilizados no exterior*”.

Assim, neste ponto, assiste razão em parte ao Recorrente, devendo, aqui, ser considerado **o valor da diferença não adicionada como sendo de R\$186.129.706,28** (R\$2.648.113.841,10 – R\$2.461.984.134,82) e não de R\$267.517.066,15, como entendeu o douto agente autuante.

Nos demais pontos de insurgência lançados no Recurso Voluntário, não assiste razão ao Recorrente.

Com relação ao valor a ser adicionado, se “líquido” (com a dedução do IR pago), como defende a Recorrente ou “bruto” (nos termos da acusação fiscal), como já apontado pela

DRJ, as IN's que regulam a matéria são suficientemente claras ao dizer que o valor a ser adicionado é aquele apurado antes do pagamento dos tributos.

Com toda venia, considerando a possibilidade de se “compensar” o imposto suportado no exterior no Brasil, nos termos da legislação, a aceitação da tese defendida pelo contribuinte implicaria em um duplo aproveitamento. Para que não reste dúvidas com relação a este ponto, entende-se como necessária a transcrição do que restou decidido pela DRJ, cujas razões de decidir se adota no presente caso, *in verbis*:

DO INCOMPLETO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO PELA AMBEV LUXEMBURGO

Neste item, a Impugnante atacou o valor usado pela Autoridade Fiscal para apurar o lucro auferido pela Ambev Luxemburgo. Segundo defendeu, a Autoridade Fiscal ignorou o valor do lucro apurado no exterior após a dedução do imposto de renda corrente e diferido, para em seu lugar partir do lucro antes dos impostos, no valor de R\$ 2.923.033.000,00, aplicando sobre este valor a participação da Impugnante na Ambev Luxemburgo de 89,83% (R\$ 2.625.760.543,90). No entender da Impugnante, deveria ter sido tributado, pelas razões relatadas, os R\$ 2.220.161.353,76 efetivamente oferecidos à tributação pela Contribuinte.

Não assiste razão à Impugnante.

A IN SRF nº 213/2002 assim disciplinou essa questão:

“REGIME DE TRIBUTAÇÃO

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

(...)

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

(...)

(destaquei).

Em 2014, é editada a IN SRF nº 1.520/2014, que também tratou da do valor que deve ser oferecido à tributação, reiterando o comando da IN SRF nº 213/2002:

“Seção IV

Da Disponibilização dos Resultados Positivos

Art. 8º Os resultados positivos auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta, ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º O resultado auferido no exterior de que trata o caput deve ser apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio e **antes da tributação no exterior sobre o lucro.**”

(destaquei)

Conforme dispositivos legais destacados acima, não há dúvida de que o valor dos lucros auferidos no exterior, por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, por suas controladas, diretas ou indiretas, é aquele antes da tributação do lucro no exterior (antes de descontado o tributo pago no exterior).

Já no que tange ao percentual de participação da Recorrente na sua controlada, ficou claro, no TVF, que *“através da análise do Registro Y620 constata-se que no ano-calendário de 2014 a fiscalizada detinha a participação societária de 89,83% na Ambev Luxemburgo.”* E foi este o percentual, informado pelo próprio contribuinte, utilizado na quantificação do valor a ser adicionado na apuração do IRPJ e da CSLL, nos exatos termos definidos pela Lei nº 9.249/95. Confira-se:

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.

(...)

§ 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; (destacou-se)

Assim, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para considerar o valor da diferença não adicionada pelo contribuinte no ano-calendário de 2014 como sendo de R\$186.129.706,28, reduzindo-se, por consequência, na mesma proporção, o crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização.

DOS ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS

Em argumentos subsidiários, invocando o princípio da eventualidade, o Recorrente alega (i) pela necessidade de exclusão da reserva legal do lucro tributável, (ii) pela necessidade de consideração do tributo pago no exterior em 2014 e (iii) pela necessidade de compensação adicional de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL.

No que tange ao primeiro argumento subsidiário, que se refere à necessidade de exclusão da reserva legal do lucro tributável, a Recorrente aduz que a parcela destinada à constituição da reserva legal, devidamente informada nas Demonstrações Financeiras acostadas às fls. 2640, deve ser excluída do valor do lucro apurado pela Ambev Luxemburgo.

De fato, nas demonstrações de fls. 2640, consta que foi feita uma reserva legal no valor total de 59.828.261,00 (“note” 05) naquele ano calendário. Inclusive, naquela demonstração consta a fundamentação pela necessidade de constituição da reserva, nos termos da legislação vigente no país onde o lucro foi auferido.

E este Tribunal Administrativo, nos termos dos julgados transcritos no Recurso Voluntário, há muito se posiciona pela possibilidade e/ou necessidade de as reservas legais não comporem o lucro auferido no exterior, que adicionado pelos contribuintes para fins de tributação no Brasil. Veja-se, neste sentido, ementa de acórdão proferido pela CSRF, *in verbis*:

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS EXTERIOR. RESERVA LEGAL.

Demonstrado que a legislação de origem, vigente no país de origem da controlada no exterior, exige reserva legal de lucros, o correspondente montante não deve ser adicionada à base de cálculo do tributo brasileiro. (acórdão 9101-003.650 – Sessão de 04/07/2018)

Neste sentido, a princípio, assistiria razão ao Recorrente neste ponto.

Contudo, como demonstrado acima, ao adicionar o lucro auferido pela controlada no exterior, o próprio contribuinte não considerou a exclusão da reserva legal e adicionou a integralidade (dentro da proporção de sua participação societária) do lucro auferido, ou seja, acatar o argumento do contribuinte neste momento, implicaria, smj, em alteração nas próprias declarações apresentadas, o que não se pode admitir.

Assim, não há o que prover quanto a este pedido subsidiário.

Nos demais argumentos apresentados, também não assiste razão ao Recorrente. E, aqui, mais uma vez, adota-se como razão de decidir o fundamento constante no acórdão recorrido, nos seguintes termos:

A Impugnante apresenta argumentos subsidiários contra os valores lançados. Diz que a Fiscalização deixou de considerar na determinação das exigências fiscais em questão, não apresentando qualquer justificativa para tanto, os valores do imposto de renda pago pela Ambev Luxemburgo em 2014. O pedido formulado pela Impugnante não deve ser atendido.

A própria Impugnante diz em sua peça de defesa que utilizou parte dos valores de 2014 para quitação das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos anos 2015 e 2016, conforme processos administrativos nº 16692.720872/2017-33, 16692.720874/2017-22, 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88.

Nos processos citados, a Autoridade de jurisdição do Contribuinte decidiu que não foi comprovada a existência do crédito correspondente ao imposto pago no exterior.

Dessa forma, tendo a Receita Federal já se pronunciado sobre esses valores, o pedido da Impugnante fica aqui indeferido.

DA NECESSIDADE DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO

A Impugnante afirmou ter, de acordo com os argumentos relatados, um prejuízo fiscal do período remanescente (após parte dele ter sido compensada de ofício) no montante de R\$ 178.102.549,02, o que alteraria os valores lançados no auto de infração ora combatido.

Não possui razão a Impugnante. Abaixo, reproduzimos a “PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO IRPJ ” à fl. 2754 dos autos (Auto de Infração do IRPJ):

(...)

Podemos verificar que, no período de 2014, houve um Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos de R\$ 51.999.994,62 (linha 2.1). Não houve valor de Prejuízo do período compensado na autuação (linha 5, valor 0,00). Foram compensados R\$ 32.353.758,36 de Prejuízos anteriores (linha 10.2). Ainda, o Saldo de Prejuízos após ajuste é 0,00 (linhas 14.1 e 14.2).

À fl. 2749, encontra-se o “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRPJ”, no qual a Impugnante tem a confirmação dos valores usados na autuação.

Deve-se destacar que, tanto na Impugnação Administrativa como no Recurso Voluntário, o Recorrente informa que parte dos valores do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa foram “objeto de compensação de ofício em autos de infração anteriores (...)”. Entretanto, argumenta “*que remanesce ainda o valor de R\$ 178.102.549,02*” de prejuízo fiscal passível de compensação.

Todavia, a DRJ demonstrou, inclusive colacionando ao acórdão recorrido “PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO IRPJ ”, que não haveria

“Saldo de Prejuízos após ajuste”. E, neste ponto, não houve apresentação de prova, pela Recorrente, para desconstruir a ilação da Turma de Julgamento *a quo*.

Neste sentido, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO aos argumentos subsidiários apresentados pela Recorrente, apenas para reconhecer a necessidade de exclusão do valor de R\$53.743.726,85, referente à reserva legal, devidamente demonstrada nos autos.

DAS CONCLUSÕES

Por todo exposto, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar, na integralidade, os créditos tributários constituídos de ofício pela fiscalização na parte em que contesta o lucro auferido no exterior pela AMBEV Luxemburgo e para considerar o valor da diferença da adição feita pelo contribuinte no ano-calendário de 2014, como sendo de R\$186.129.706,28, reduzindo-se, por consequência, neste ponto e na mesma proporção, o crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização.

É como se vota!

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias