



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720046/2020-85
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.408 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrentes AMBEV S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. ABATIMENTO. VALOR DO TRIBUTO DEVIDO.

O crédito presumido no previsto no parágrafo 10, do artigo 87 da lei 12.973/14, que é calculado com a aplicação da alíquota de 9% sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, deve ser abatido do imposto e da contribuição devidos no Brasil e não de sua base de cálculo.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

Tendo o contribuinte juntado os documentos hábeis para a confirmação do pagamento do imposto de renda no exterior, os valores devem ser considerados para apuração do saldo de imposto devido no Brasil.

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso de Ofício não pode ser conhecido, quando o valor exonerado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento não supera o limite monetário fixado em Portaria (Portaria MF nº 02/2023) vigente na data de sua apreciação em segunda instância, nos termos do excerto da súmula CARF nº 103.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, quanto ao recurso voluntário, em dar provimento ao recurso, para cancelar na integralidade a acusação fiscal constante no itens 02 e 03 do TVF, neste último caso apenas em relação à controlada Guinness Canada Limited, mantidas as exigências não impugnadas pelo Recorrente. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, 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 2015.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal (fls. 5.607 a 5.732), a fiscalização apontou infrações cometidas pelo Recorrente, no que tange à tributação dos lucros de algumas de suas controladas no exterior. Assim foi resumido o objetivo do TVF:

1.1 DO OBJETIVO DESTE 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 2015, os devidos lucros auferidos por algumas de suas controladas domiciliadas no exterior, 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, TDPF-F nº 08.1.85.00-2018-00216-0 e pelo atual TDPF-F nº 08.1.85.00-2019-00064-1 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").

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 referentes ao prejuízo indevido da controlada direta Ambev Luxemburgo no ano de 2015, informado pela fiscalizada em sua ECF.

O item 3 deste TVF refere-se às constatações relativas às infrações que envolvem empresas controladas no exterior pela Ambev no ano-calendário de 2015, 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.

Obs.: Esta fiscalização teve como base dados da ECF/AC 2015, Identificação do Arquivo (Hash) com DV: E7317E9B20D5BB20910E20446F4C68E35BB883DD-8, data de transmissão: 24/01/2017. (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, (...) (destaque no original).

Neste passo, pelo que se verifica do TVF, a fiscalização contesta o resultado apurado pela Ambev Luxemburgo em 2015.

Em síntese, a acusação fiscal, após discorrer sobre os diversos eventos societários que fizeram nascer os ativos contabilizados na Labatt Holding A/S e 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 2015, concluindo, tal como consta no acórdão recorrido que:

1.2.3 Resultado da controlada Ambev Luxemburgo em 2015

A autoridade fiscal, com base em relatório de auditoria elaborado pela Deloitte, demonstra que o resultado apurado pela Ambev Luxemburgo foi reduzido por amortizações de ágio relativos às investidas Labatt Brewing Company Limited e Linthal SA (QIB).

Reforça que, pela já demonstrada semelhança entre o organograma do grupo empresarial nos momentos anterior e posterior à transferência do ágio, restou claro o objetivo da reestruturação como sendo a recuperação fiscal dos ágios via TBU. Prossegue:

Importante destacar que na demonstração financeira de 2015 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. 5402/5429), e posteriormente explicado pela fiscalizada na sua resposta ao TI 023 (TDPF nº 08.1.85.00-2015.00207-0) (fls. 4277-4283).

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 de lucros a serem disponibilizados no país, ou por meio de aumento de prejuízos a serem utilizados para compensações com lucros futuros.

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.

Detalha, por sua vez, a amortização, em 2015, de R\$ 842.721.000,00 relativa a ágios, incluída nos R\$ 3.606.610.000,00 como “outras despesas” no resultado na Ambev Luxemburgo, na ECF da autuada, registro X-350 – Participações no Exterior.

Considerando a artificialidade demonstrada nas operações, a autoridade as reputa inoponíveis ao fisco brasileiro, desconsiderando seus efeitos fiscais e, por conseguinte, realizando a glosa parcial dos resultados incorporados à fiscalizada.

Importante destacar que, para se concluir que houve uma redução indevida do resultado da Ambev Luxemburgo em 2015, 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).

Já no que se refere ao item 03 do TVF, desde a sua Impugnação, a Recorrente pontuou que *“por questões exclusivamente gerenciais optou por não impugnar o lançamento relativamente às empresas Ampar (item 3.1 do TVF) e Publicidad Relator (item 3.4 do TVF), cujo valor devido a própria fiscalização já compensou com crédito de imposto pago no exterior, bem como não impugnar e pagar as exigências fiscais de IRPJ e de CSLL no tocante às empresas Compañia Oriental Mercantil y Financiera (item 3.2 do TVF) e Malteria Uruguai S/A (item 3.5 do TVF), conforme se comprova pelos documentos anexos (doc. 02), sendo objeto desta impugnação portanto apenas as exigências de IRPJ e de CSLL relativas à empresa Guinness Canada Limited (item 3.3 do TVF), relativamente à qual foram imputadas à Impugnante as seguintes infrações:”*. (destacou-se)

E quando se analisa esse ponto da autuação (apenas na parte que foi impugnada pelo contribuinte¹), a acusação fiscal está baseada na constatação de que a Recorrente, no ano calendário de 2015, *“não disponibilizou corretamente os valores a título de lucros do exterior apurados em 2015 pela Guinness Canada Limited.”*

Por isso, procedeu-se a constituição *“de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes à diferença de 935.998,40 Dólares Canadenses, em decorrência da diferença não disponibilizada dos lucros auferidos por esta sociedade uruguaia (sic), conforme cálculo abaixo demonstrado”*.

Ainda, no TVF, o agente autuante demonstrou e considerou o imposto pago no exterior pelo contribuinte, fazendo as devidas compensações e apontando outras autuações sofridas pelo Recorrente, para justificar o reconhecimento parcial daqueles tributos suportados nos países onde estavam localizadas as controladas e coligadas, que foram objeto da autuação em comento.

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.

Devidamente intimada, a Recorrente, como já mencionado, impugnou apenas parte do lançamento.

Em seu apelo, indo direto às discussões de mérito, sem apresentar preliminares, quanto ao item 2 do TVF, apontou (i) 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 (ii) pela existência e do legítimo reconhecimento dos ágios questionados pela fiscalização, apontando (ii1.) a improcedência da acusação fiscal de falta de

¹ Não se discorrerá, neste relatório, acerca das acusações não impugnadas pelo contribuinte, porque quanto a estas matérias não se instaurou o contencioso administrativo tributário.

propósito negocial do registro do ágio na Labatt Holding Aps e (ii.2) a amortizações do ágio relativo à Quilmes International Bermudas Ltd.

Já que no se refere ao item 3 do TVF, como já mencionado, a então Impugnante deixou claro que estava se insurgindo com relação apenas à parte da acusação fiscal que tratava da “*adição de valores inferiores aos lucros apurados*” pela Guinness Canada Limited.

Neste sentido, argumentou (iii) que “*não se atentou a d. autoridade fiscal que, neste caso, a Impugnante teria então direito à parcela adicional do crédito presumido de 9% sobre a parcela dos lucros auferidos no exterior de que tratam o artigo 87, parágrafo 10 da Lei 12.973/2014 e o artigo 28, parágrafo 1º, inciso I da Instrução Normativa 1.520/2014*”. Aduziu, assim, que em laudo produzido pela empresa KPMG, esta empresa de auditoria “*apontou a existência de parcela adicional no montante de R\$ 104.441,05*”.

Ainda quanto ao item 3 do TVF, na parte impugnada, a Recorrente afirmou (iv) que “*deixou a fiscalização de considerar o direito da Impugnante à compensação do imposto pago pela Guinness Canada Limited*” incorretamente, na medida em que os documentos apresentados para comprovar o recolhimento do imposto no exterior estavam de acordo com as exigências da legislação brasileira. Desta feita, acostou aos autos documentação para corroborar com as suas afirmações.

Ademais, pontuou, a Recorrente (v) pela impossibilidade de tributação dos lucros auferidos pela entidade sediada no Canadá, porque, segundo argumenta, os artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/14 “*não pode ser aplicado aos lucros de controlada da Impugnante situada no Canadá, justamente em razão do Tratado firmado pelo Brasil com aquele país para evitar a dupla tributação, conforme Decreto nº 92.318/86*”. Importante destacar, neste ponto, que em suas argumentações, a Recorrente invoca também o tratado firmado entre o Brasil e Luxemburgo, apesar de o tópico constante do apelo ter sido denominado como “**VIOLAÇÃO AO TRATADO BRASIL-CANADÁ**”.

Por fim, a Recorrente requereu (v.i) o sobrestamento do feito, tendo em vista a “*prejudicialidade em relação aos processos administrativos nº 16561.720075/2018-22, 16561.720119/2017-33 e 16561.720062/2018-53*”.

Ao apreciar a Impugnação apresentada, a “**Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08**” entendeu por bem julgá-la como parcialmente procedente.

Em suma, a Turma de Julgamento *a quo* entendeu como indevida a acusação fiscal “*quanto transferência da QUINSA para a Labatt AS, onde, em seguida, iniciou-se a amortização do ágio majoritariamente pago pela Ambev e, até então, inviável de amortização*”, argumentando que:

Reconhece-se factível que a reorganização interna teve o aproveitamento do ágio como critério relevante, em que o controle direto da QIB passou da QUINSA (Luxemburgo) para a Labatt AS (Dinamarca) e, após, para a Ambev Luxemburgo (retorno à controladora direta para a jurisdição anterior).

Como se não bastasse, no que se refere à impugnação do item 03 do TVF, aquela DRJ reconheceu o crédito presumido invocado pela Recorrente, bem como o imposto pago no exterior, reduzindo, assim, o lançamento do IRPJ, mas mantendo a “*exigência relativa à CSLL*”.

Indeferiu-se, por outro lado, o pedido de sobrestamento do feito.

Assim, votou-se para “**JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE** (sic) A **IMPUGNAÇÃO**, para, referente ao item 2 do TVF (controlada Ambev Luxemburgo), manter a

revisão relativa ao investimento em LABATT, cancelar a relativa à QIB/QUINSA, e, com referência ao item 3 do TVF, exonerar a exigência de IRPJ e, parcialmente, a de CSLL, conforme cálculos ao final do tópico 3.2 do voto do relator”.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FRAUDE. HIPÓTESE DE LANÇAMENTO.

Concluindo a autoridade tributária pela ocorrência de fraude pelo contribuinte ou terceiro em seu benefício, é seu dever realizar o respectivo lançamento neutralizando os atos fraudulentos e restabelecendo a relação jurídico tributária tal como devida.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

Tendo o contribuinte juntado os documentos hábeis para a confirmação do pagamento do imposto de renda no exterior, os valores devem ser considerados para apuração do saldo de imposto devido no Brasil.

CSLL.IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

O saldo de imposto pago no exterior, após dedução do IR devido consoante previsão legal, pode ser compensado com a CSLL até o limite deste saldo e dentro dos limites determinados pela legislação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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, no que tange ao item 02 do TVF, repisou (i) os argumentos apresentados no apelo inicial e rebateu as conclusões da DRJ no acórdão recorrido.

No que se refere ao item 03, a Recorrente apontou, em primeiro lugar, que a DRJ reconheceu a “*existência de crédito de imposto pago no exterior, no montante de R\$ 724.963,31*” e “*o direito da Recorrente ao crédito presumido de 9% sobre o lucro submetido à tributação*”. Contudo, apontou (ii) que “*ao realizar os cálculos, a DRJ, com a máxima vênia, incorreu em dois equívocos*”:

(ii.1) “*a DRJ não se apercebeu que como expressamente reconhecido no TVF a Recorrente já havia oferecido à tributação em sua ECF (página 103 do TVF) parte do lucro no exterior auferido pela controlada Guinness Canada Limited, de modo que o lançamento fiscal foi efetuado pela diferença do resultado não submetido à tributação, tendo sido apuradas exigências de IRPJ e de CSLL nos montantes de R\$ 290.114,04 e de R\$104.441,05, como visto acima*”.

(ii.2) “*a DRJ errou no critério de cálculo ao abater da base de cálculo tributável (no caso, o resultado da controlada no exterior), e não do imposto devido no Brasil como seria o correto, o crédito presumido de 9% de que tratam o artigo 87, parágrafo 10 da Lei 12.973/2014 e o artigo 28, parágrafo 1º, inciso I da Instrução Normativa 1.520/2014*”.

Em argumento subsidiário, pontuou, tal qual havia feito em sua impugnação, que (iii) o tratado Brasil-Canadá impede a tributação dos lucros auferidos pela Guinness Canada Limited”.

Por fim, insistiu na necessidade de sobrestamento do feito, tendo em vista a prejudicialidade “*em relação aos processos administrativos nº 16561.720075/2018-22, 16561.720119/2017-33 e 16561.720062/2018-53*”.

Como se não bastasse, tendo em vista a desoneração parcial do crédito tributário pela DRJ, foi apresentado Recurso de Ofício, “*de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.*”

Antes de autos serem distribuídos a este relator para julgamento, a d. PGFN apresentou contrarrazões (fls. 18.025 a 18.126) ao Recurso Voluntário interposto, rebatendo, não só as argumentações apresentadas pela Recorrente, mas também a parte da decisão da DRJ que acatou em parte a Impugnação Administrativa. Ao final, requereu “*seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, dando-se integral provimento ao recurso de ofício*”.

Posteriormente à distribuição dos autos a este relator, a Recorrente apresentou petição (fls. 18.131 e seguintes), na qual argumenta pela impossibilidade de conhecimento do Recurso de Ofício, tendo em vista a entrada em vigor da Portaria MF nº 02/2023, que fixou o limite de R\$15.000.000,00 para que o apelo necessário pudesse ser manejado e conhecido. Nestes termos, invocou o excerto da súmula CARF nº 103.

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 21/05/2021 (fl. 17.959), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 02/06/2021 (comprovante de fl. 17.961), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

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 ACUSAÇÃO QUANTO AO ITEM 02 DO TVF. 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 seu item 02, a 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 pelo então presidente da Turma de Julgamento *a quo*.

No presente caso, o entendimento que prevaleceu na decisão de piso foi que assistiria razão em parte ao contribuinte e, assim, foi julgado como improcedente apenas parte do lançamento neste ponto. Portanto, a discussão foi devolvida a este colegiado tanto no Recurso de Ofício apresentado, quanto no Recurso Voluntário. Mas, como será demonstrado, não pode subsistir a acusação fiscal em sua inteireza.

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, reitera-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 constante no item 02 do TVF, perdendo objeto, assim, o Recurso de Ofício (caso pudesse ser conhecido), na parte devolvida a este colegiado quanto à acusação do item 02 do TVF, uma vez que, como mencionado, aquela Turma de Julgamento *a quo* tinha acatado parte dos argumentos apresentado em sede de Impugnação Administrativa.

ITEM 03 DO TVF – DO ERRO DE CÁLCULO APURADO PELA DRJ

Nos termos da acusação fiscal, referente ao item 03 do TVF, na parte impugnada pelo Recorrente, este não disponibilizou "*corretamente os valores a título de lucros do exterior apurados em 2015 pela Guinness Canada Limitedad*".

Neste sentido, foram "*constituídos de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes à diferença de 935.998,40 Dólares Canadenses, em decorrência da diferença não disponibilizada dos lucros auferidos por esta sociedade uruguaia (sic), conforme cálculo abaixo demonstrado*".

Tendo em vista a conversão da moeda e o percentual de participação da Recorrente (44,01%), foi considerado, pela fiscalização, o “resultado proporcional” de R\$1.160.456,16.

Ao impugnar esta parte do lançamento, o contribuinte não se insurgiu quanto à acusação fiscal propriamente dita. Pelo o que se depreende do apelo inaugural apresentado, foi apontado um equívoco na quantificação do crédito tributário, uma vez que demonstrou-se, na Impugnação apresentada, que (i) *“deixou a fiscalização de considerar o direito da Impugnante à compensação do imposto pago pela Guinness Canada Limited”*

Ademais, o Recorrente afirmou que a fiscalização não teria se atentado ao seu direito, (ii) *“à parcela adicional do crédito presumido de 9% sobre a parcela dos lucros auferidos no exterior de que tratam o artigo 87, parágrafo 10 da Lei 12.973/2014 e o artigo 28, parágrafo 1º, inciso I da Instrução Normativa 1.520/2014.”*

Ao analisar o apelo do contribuinte neste ponto, a douta DRJ acatou integralmente os argumentos e fundamentos apresentados, ou seja, se reconheceu o direito ao crédito presumido e, ainda, a integralidade do tributo pago no exterior no valor de R\$724.939,31.

Mais adiante, na análise da admissibilidade do Recurso de Ofício, se demonstrará que a decisão recorrida não pode ser mais alterada por este colegiado. Por outro lado, contudo, ainda neste tópico, reformar-se-á a decisão recorrida no ponto em que acatou a parcela adicional do crédito presumido de 9%, uma vez que, com toda venia, equivocou-se na quantificação do crédito presumido, nos termos reivindicados pelo Recorrente.

E que fique bem claro: não houve equívoco no reconhecimento do direito ao crédito presumido, mas apenas com relação ao abatimento deste, ou seja, se da base de cálculo do tributo ou do tributo efetivamente devido.

Pois bem.

No Recurso Voluntário, reitere-se, o Recorrente aponta apenas que houve dois erros na quantificação do crédito tributário remanescente, tendo em vista o entendimento dado pela Turma de Julgamento *a quo*, em síntese: (i) quanto ao abatimento do tributo recolhido no exterior; (ii) quanto à quantificação do crédito presumido.

Quando se analisa o apelo, quanto à consideração do tributo pago no exterior, a insurgência do Recorrente é no sentido de que a DRJ considerou o total do lucro a ser adicionado, sem se atentar para o fato de que, no lançamento, tratou-se apenas de parte daquele lucro, já que o próprio contribuinte, antes da autuação, já havia adicionado uma parte do resultado em suas apurações.

Nas contrarrazões apresentadas, a d. PGFN, se ateve a dizer que *“trata-se de questão quantitativa meramente de fato, que pode ser conhecida até mesmo em sede de execução do julgado”*. Por isso, deixou de *“apresentar razões sobre o ponto, pois não revolve determinação de critério jurídico”*.

E, de fato, quando se analisa os cálculos realizados pela DRJ, pode-se perceber que houve um erro na consideração do tributo pago no exterior.

É que, nos termos da autuação, o contribuinte teria deixado de adicionar parte do lucro auferido pela Guinness Canada Limited, correspondentes à diferença de 935.998,40 Dólares Canadenses.

Em Reais, de acordo com o índice de correção adotado (2,8171), este valor seria de R\$ 2.636.801,09. Assim, considerando o percentual de participação da Recorrente (44,01%), o valor adicionado pela fiscalização foi de R\$1.160.456,16. Para que não haja dúvidas:

- Total do lucro: R\$5.925.031,77 (CAN 2.103.238 X 2,8171)
- Total do lucro a ser adicionado (44,01%): R\$2.607.606,48.
- Lucro adicionado pelo contribuinte: R\$1.447.150,32
- **Lucro adicionado via AI: R\$1.160.456,16**

Assim, foram constituídos créditos tributários nos seguintes montantes:

- IRPJ: R\$290.114,04 (R\$174.068,42 + R\$116.045,62)
- CSLL: R\$104.441,05

Considerando que, no acórdão recorrido, foi aceito o limite compensável do imposto pago no exterior (25%) foi de R\$ 593.230,48, só esse reconhecimento já seria suficiente para liquidar a totalidade do crédito tributário que foi de R\$394.555,09 (R\$290.114,04 + R\$104.441,05).

Ademais, ainda há outro equívoco cometido pela Turma de Julgamento *a quo*, quanto à quantificação do crédito presumido, calculado à alíquota 9% sobre a parcela dos lucros auferidos no exterior de que tratam o artigo 87, parágrafo 10 da Lei 12.973/2014 e o artigo 28, parágrafo 1º, inciso I da Instrução Normativa 1.520/2014.

É que, como se observa da decisão exarada, o lucro presumido, apesar de calculado de forma correta, foi deduzido da própria base do tributo e não do imposto e da contribuição devidos no Brasil. É este o ponto de insurgência do contribuinte.

A d. PGFN, em suas contrarrazões, pugna pela manutenção da decisão recorrida, argumentando que a *“alegação recursal não merece prosperar, pois o crédito presumido previsto no art. 87, §10º incide sobre a base de cálculo, o que resta claro pela própria literalidade dos dispositivos legais que o preveem. Primeiramente, o preceito da Lei 12.973/14, já transcrito pelo recorrente: ‘a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real’”*.

Veja-se, neste sentido, a redação do artigo 87 da Lei 12.973/14:

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

(...)

§ 10. Até o ano-calendário de 2022, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido **sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real**, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 desta Lei, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. (destacou-se)

Já o artigo 28 da Instrução Normativa 1.520/2014 tem a seguinte redação:

Art. 28. Até o ano-calendário de 2022, a controladora domiciliada no Brasil poderá deduzir crédito presumido de imposto no valor de até 9% (nove por cento) incidente

sobre a parcela positiva computada no lucro real relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades previstas no § 1º.

Este relator não tem dúvidas quanto a falta de clareza dos dispositivos transcritos e enxerga, até mesmo, um certo conflito entre o que o dispõe o legislador e a Receita Federal do Brasil quando da edição da IN 1.520/2014.

Contudo, o texto legal, que deve prevalecer neste caso (princípio da legalidade), diz textualmente que o crédito presumido será calculado, aplicando-se, a alíquota de 9%, sobre a *“renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real”*.

Todavia, no que se refere à dedução deste valor (9% sobre a renda adicionada), nos termos do caput do artigo 87, fala-se em dedução do imposto e não da sua base de cálculo, como justamente defende o contribuinte.

Assim, concorda-se que houve erro na quantificação do crédito tributário pela DRJ, acatando-se os cálculos apresentados no apelo nos seguintes termos:

Infração: lucros auferidos no exterior							Aliquota	Tributo Apurado	Crédito Presumido	Tributo Devido	Dedução do imposto pago no exterior (1)	Principal
Infrações conforme item 3.3 do TVF - Empresa: Guinness Canada												
Valores em US\$ Canadense			TX Câmbio	Resultado em R\$	% Particip. Societária	Resultado Proporcional						
Lucro Disponibilizado	Lucro já declarado na ECF	Valor faltante										
A	B	C = A - B	D	E = C x D	F	G = E x F	H	I = G x H	J = G x 9%	K = I - J	L	M = K - L
2.103.238,00	(1.167.239,60)	935.998,40	2,8171	2.636.801,09	44,01%	1.160.456,16	IR 15%	174.068,42	(104.441,05)	185.672,99	(185.672,99)	0,00
							Adic. 10%	116.045,62				
							Total IRPJ	290.114,04				
							CSLL 9%	104.441,05	-	104.441,05	(104.441,05)	0,00

Portanto, adotando-se uma sistemática de cálculo diversa da DRJ quanto ao crédito presumido e quanto ao imposto pago no exterior, já concedidos por aquela instância de julgamento a quo, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar acusação fiscal constante no item 03 do TVF, apenas na parte impugnada pelo Recorrente.

DO RECURSO DE OFÍCIO.

A decisão da DRJ, ao apreciar a impugnação do Recorrente, entendeu por bem considerá-la como parcialmente procedente. Por consequência, assim, foi apresentado Recurso de Ofício, para que esta Turma de Julgamento aprecie o que restou decidido por aquela Turma de Julgamento na parte em que acatou os argumentos do então Impugnante.

Contudo, após o manejo do Recurso de Ofício pela Turma de Julgamento a quo, sobreveio a vigência da Portaria MF nº 02/2023, que fixou o novo valor de alçada para que o Recurso de Ofício fosse apresentado e conhecido, qual seja: R\$15.000.000,00.

Neste sentido, sendo o valor exonerado inferior ao patamar fixado na Portaria atualmente em vigor, deve ser aplicado o entendimento consubstanciado na súmula CARF nº 103, no sentido de que *“para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”*.

Por todo o exposto, sem maiores delongas, VOTA-SE por NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO apresentado.

DAS CONCLUSÕES

Por todo exposto, vota-se por:

- DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar na integralidade a acusação fiscal constante nos itens 02 e 03 do TVF, ressaltando, neste último caso (item 03), que o cancelamento se refere apenas à parte impugnada pelo Recorrente.

- NÃO CONHECER do Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias