



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720046/2020-85</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.087 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	AMBEV S/A

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2015

RECURSO ESPECIAL. DISTINÇÃO FÁTICA RELEVANTE ENTRE OS CASOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não resta configurada a divergência jurisprudencial quando há, entre o caso recorrido e o *caso paradigmático*, distinções fáticas relevantes e determinantes para o alcance das conclusões diversas. Daí concluir que a ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões cotejadas prejudica o conhecimento recursal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado para redigir os fundamentos do voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**– Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli**– Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

A recorrente, Fazenda Nacional, inconformada com a decisão proferida pela Segunda Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1302-006.408, de 15 de março de 2023, interpôs recurso especial de divergência (fls. 18.156-18.192) com julgado de outro colegiado, relativamente a dois temas, dos quais se deu seguimento apenas ao seguinte: “**Possibilidade de a Fiscalização questionar o resultado auferido no exterior por empresa controlada por contribuinte brasileiro**”. Transcrevemos abaixo a ementa do recorrido na parte pertinente:

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

Foi oferecido o Acórdão Paradigma de nº **1201-001.690**, ao qual se deu seguimento, cuja ementa transcrevemos na parte relevante para o deslinde da controvérsia:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

LUCROS NO EXTERIOR. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO RESULTADO, MEDIANTE DOCUMENTOS DE SUPORTE ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTRANGEIRAS.

A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior.

Por meio do despacho de fls. 1.657-1.661, deu-se seguimento ao recurso em relação ao acórdão paradigma acima citado.

Cientificado, o contribuinte ofereceu contrarrazões tempestivas, às fls. 18.227-18.253 e 18.296, em que se insurge acerca do conhecimento e o mérito.

Quanto ao conhecimento, aduz duas razões: (i) dessemelhança entre o recorrido e o paradigma e (ii) inépcia por ausência de dialeticidade.

Em relação à alegação de dessemelhança, transcrevemos abaixo trecho das contrarrazões que representa o inconformismo:

Com efeito, a diferença entre as situações pode ser facilmente percebida da simples leitura do **TVF lavrado no processo paradigmático**, no qual, em **dois curtos parágrafos**, a fiscalização relata que o atuado **não comprovou** as despesas supostamente incorridas pela sucursal de Angola e daí exige o tributo devido, **situação absolutamente distinta do caso concreto**, no qual **a fiscalização necessitou de mais de 50 páginas** (páginas 7/62) para tentar demonstrar, como sintetizado no v. acórdão recorrido, que *“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”*.

Diferença passível de constatação também na decisão da DRJ e do voto do relator do acórdão paradigmático, nos quais se observa que a única discussão foi de índole meramente probatória (dever do sujeito passivo de apresentar documentos que comprovem despesas deduzidas pela sucursal no exterior), e o contribuinte, não tendo logrado êxito em demonstrar a existência das despesas da sucursal angolana, lançou mão de “tese” segundo a qual “a fiscalização dos lucros auferidos no exterior implica para o contribuinte nacional apenas a guarda e conservação das demonstrações financeiras das entidades estrangeiras”, que foi então rechaçada pelo acórdão paradigma (e nunca foi sustentada pela Recorrida no caso concreto) ao concluir que “A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior”.

Ora, conquanto o acórdão paradigma tenha extraído da conclusão acima a óbvia consequência de que **ao examinar esses documentos a autoridade fiscal pode considerar como lucros as despesas não demonstradas (foi o que ocorreu naquele caso), não se pode de forma alguma inferir que se o colegiado paradigmático houvesse sido chamado a decidir o caso concreto teria julgado de forma diversa do v. acórdão recorrido.**

Em verdade, **o acórdão paradigma indica justamente o contrário**, pois, embora conste do inciso I do § 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 que *“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”*, **ao aplicar essa regra seu I. Relator consignou ser “evidente que o dever do sujeito passivo permanece o mesmo: comprovar, de acordo com a legislação brasileira, a apuração dos lucros no exterior”** (negrito no original, sublinhado nosso).

Como se vê, **o deslocamento da referência à “legislação brasileira” para o meio da frase feita pelo I. Relator do acórdão paradigma deixa claro que em seu entendimento ela não se aplica à “apuração dos lucros”, como equivocadamente sustenta a Fazenda Nacional, mas sim à sua comprovação ou demonstração, exatamente como concluiu o I. Relator do v. acórdão recorrido, segundo o qual “demonstração não se confunde com apuração”.**

Razões pelas quais “data maxima venia” não deve ser conhecido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto à alegação de inépcia, a contribuinte aduz que o recurso especial não dialogou com o acórdão recorrido, limitando-se a reproduzir suas próprias contrarrazões em recurso voluntário. Aduz ainda que essa dialeticidade seria necessária em face da jurisprudência da Câmara Superior (AC nº 9101-006.467, de 03/02/203). Vale a transcrição:

A partir de uma breve leitura do capítulo III do recurso especial de fls. 18.156/18.192, constata-se que no tópico em que deveria expor os “FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO” como dispõe o seu título (fls. 18.175/18.176), a Fazenda Nacional fez apenas uma menção ao v. acórdão recorrido, quando resumiu num parágrafo o que nele restou decidido, tendo depois se limitado a apontar em 3 parágrafos a conclusão da fiscalização quanto à acusação fiscal, **passando em seguida a reproduzir “ipsis literis”, sem qualquer acréscimo, o arrazoado constante das contrarrazões apresentadas em face do recurso voluntário, adotado-o “como fundamentos do presente recurso (...)”, como expressamente consignou a Recorrente às fls. 18.176 dos autos.**

Vale dizer, a Recorrente em seu recurso não atacou especificamente os fundamentos do v. acórdão recorrido, demonstrando as razões pelas quais entende que o v. acórdão necessita reforma, restando patente a deficiência de sua fundamentação ao apenas se reportar às contrarrazões apresentadas em

**face do recurso voluntário como fundamento do recurso especial interposto, limitando-se a transcrevê-las.**

Assim, não há dúvidas de que **o recurso especial da Fazenda Nacional carece de dialeticidade recursal, sendo imperioso portanto o seu não conhecimento**, como aliás **recentemente** decidido por esta C. 1ª Turma à **unanimidade de votos** no v. acórdão nº 9101-006.467, proferido em 03.02.2023, “verbis”:

[seguiu transcrição do acórdão]

Desse modo, resta evidente que o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido por esta C. Turma também em razão de sua inépcia por ausência de dialeticidade.

Quanto ao mérito, aduziu razões constantes de julgados da DRJ e do CARF nos autos do processo administrativo nº 16561.720111/2017-77, que trata da mesma operação, bem como dos Acórdãos 1401-003.052, 1301-001.858 e 1102-00.060.

Aduz que as próprias instruções normativas que regulam a matéria (IN SRF nº 38/96 e IN SRF nº 213/02) determinam que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser elaboradas, segundo a legislação comercial do respectivo país. Especificamente quanto à Lei nº 12.973/2014, aplicável ao ano-calendário do presente feito, a IN 1.520/2014 também prevê a aplicação do direito estrangeiro, conforme seu art. 8º.

Refere-se ainda aos artigos 9º e 11 da Lei de Introdução do Código Civil (na verdade, Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, conforme redação dada pela Lei nº 12.376/2010), a lições de Ricardo Mariz de Oliveira e Heleno Taveira Torres, bem como a duas soluções de consulta (Decisão nº 245, de 18.10.1999, da 6ª Região Fiscal; e Solução de Consulta nº 316, de 03.09.2009, da 8ª Região Fiscal).

Por fim, pede, subsidiariamente, caso se dê provimento ao recurso, a devolução do feito ao colegiado de piso para que se enfrentem as questões prejudicadas pela decisão reformada.

É o relatório do essencial.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

### Conhecimento

Nos termos do art. 37, §2º, II, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela citada Lei nº 11.941/2009:

Art. 37 (...)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

(...)

II – de **decisão que der à lei tributária interpretação divergente** da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A previsão do recurso especial por divergência acerca da interpretação da lei tributária remonta à própria criação da Câmara Superior de Recursos Fiscais para julgar o referido apelo por meio do Decreto nº 83.304/1979:

**Art. 1º.** Fica instituída, no Ministério da Fazenda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo funcionamento será disciplinado em Regimento Interno, aprovado mediante Portaria do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos da legislação em vigor.

Parágrafo único. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial, na forma prescrita no Regimento Interno.

(...)

**Art. 3º.** Caberá recurso especial:

(...)

II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O rito do processo administrativo, ainda que seja mais simplificado, é inspirado no processo civil e, à época, vigiam dois recursos similares no âmbito do Supremo Tribunal Federal, decorrentes da sua função nomofilática de guardião do direito federal, a qual, com a Constituição atual, passou a ser exercida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). São eles os embargos de divergência e o recurso extraordinário com fundamento em divergência jurisprudencial, este sucedido por um dos tipos de recurso especial perante o STJ.

Como requisito de ambos os recursos – cite-se o art. 1.029, §1º e o art. 1.043, §4º, do Código de Processo Civil (CPC) –, é necessário que a parte demonstre as circunstâncias que tornem os casos confrontados idênticos ou assemelhados.

A Doutrina é uníssona ao apontar que tais circunstâncias se referem ao quadro fático das decisões, que devem se aproximar. A título exemplificativo, cite-se Flávio Cheim Jorge

(*Recurso especial com fundamento na divergência jurisprudencial*. In NERY JR, Nelson, WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Aspectos polêmicos e atuais dos recursos cíveis e assuntos afins. Vol. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 370-406):

Quanto se entende necessária a particularidade de o recorrente demonstrar as circunstâncias que assemelham ou identifiquem os casos confrontados, quer dizer que o mesmo deve comprovar que o acórdão recorrido e o paradigma tratam da mesma situação fático-jurídica.

(...)

Assim, a necessária identidade das circunstâncias fáticas entre o acórdão recorrido e o paradigma se justifica, justamente, para aferir se a lei federal foi aplicada diante de uma mesma situação. Caso contrário, diante de situações fáticas que não sejam as mesmas, não se pode dizer que a mesma lei federal foi interpretada de modo diferente, e, conseqüentemente, que houve divergência jurisprudencial.

Nessa mesma linha, o Regulamento do CARF disciplina o recurso especial no art. 118, abaixo reproduzido:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

E a jurisprudência deste Colegiado é uníssona ao exigir a correspondência entre os quadros fáticos dos julgados cotejados. Citem-se alguns acórdãos desta Turma de Julgamento:

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado paradigma impede a

caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal. (AC nº 9101-006.805, de 08/11/2023, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Deixa de se conhecer do recurso especial, quando os contextos fáticos são dessemelhantes, sendo insuficientes para devolver a matéria ao exame da CSRF. (AC 9101-006.042, de 11/03/2022, Relator Alexandre Evaristo Pinto)

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado paradigma impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal. (AC 9101-006.806, de 16/01/2024, Relator Luis Henrique Marotti Toselli)

Desse modo, o direito divergente que se busca dirimir não é aquele verificável em abstrato, de forma ampla e genérica, apenas no plano hipotético, mas sim o que se implanta no seio das relações jurídicas concretas, que possuam os mesmos contornos fáticos; conseqüentemente, há um afinilamento hermenêutico do direito em disputa.

Não se exige a identidade fática entre os acórdãos cotejados, mas devem ser similares, tal qual a jurisprudência administrativa já citada. A dificuldade, porém, é a de encontrar essa similaridade, bem como a refutar. Para tal, devemos perquirir o que deve ser entendido como “similaridade”.

A similaridade é sempre aferida em função de características de um recorte textual da realidade. Os fatos são relatos em linguagem escrita de supostos acontecimentos do real. Nesses relatos, são oferecidos costumeiramente inúmeros aspectos, mas sempre em um número finito em face da possibilidade infinita de descrição.

De igual modo, o acórdão pode trazer esse imenso conjunto de características das condições fáticas, mas isso não significa que todas tenham sido consideradas relevantes para se erigir o direito aplicável.

Sob esse prisma, as características fáticas podem ser segregadas em essenciais e contingentes. As primeiras são aquelas correspondentes a atributos ponderados na formulação da norma jurídica a ser aplicada. Já as contingentes são todas as demais e, portanto, irrelevantes para o desfecho decisório.

Além disso, só é possível analisar a similaridade de quadros fáticos quando os cotejamos em face de um mesmo referencial normativo e, para se concluir pela semelhança apta a caracterizar a divergência, impõe-se que possuam os mesmos atributos considerados essenciais

nos acórdãos comparados, ou seja, manejados pelas decisões para dizer o direito no caso concreto, ainda que possam ser, nos demais aspectos, bem diferentes entre si.

Similaridade fática, portanto, é aquela estabelecida por meio da identidade entre as características empregadas na decisão, ainda que existam inúmeras outras desassemelhadas entre si, mas irrelevantes para a interpretação da previsão legal aplicável.

Pois bem, à luz desse referencial passamos a enfrentar o conhecimento no presente feito.

A D. Procuradoria apresentou as seguintes razões para sustentar a existência de divergência jurisprudencial:

O entendimento vergastado no acórdão recorrido é o de, em razão do princípio da “tributação em bases universais”, ao Fisco Federal seria 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, contestar aquele lucro com base na legislação brasileira, conforme os artigos 25 da Lei nº 9.249/95 e art. 6º da Instrução Normativa nº 213/02.

A fim de melhor demonstrar o entendimento encampado, transcrevem-se excertos do voto condutor, no ponto em vergasta:

*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 duto 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.*

*(...)*

*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). Confirma-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).*

*(g.n.)*

Assim, para o acórdão recorrido o Fisco brasileiro não teria competência para verificar e questionar qualquer informação contida nas demonstrações financeiras da controlada no exterior. Ou seja, para a Turma a qua o Fisco brasileiro não poderia verificar qualquer irregularidade na formação do resultado da controlada no exteriora. Dessa forma, a dedutibilidade de despesas com a amortização do “ágio Labatt”, e a inclusão de tais despesas nas demonstrações financeiras da controlada no exterior seriam inquestionáveis pelo Fisco brasileiro.

**Entretanto, tal entendimento diverge frontalmente do acórdão nº 1201-001.690, proferido pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, conforme ementa a seguir transcrita em sua integralidade:**

[seguiu a transcrição da ementa]

**Para o acórdão paradigma o art. 25 da Lei nº 9249/95 determina que as entidades no exterior devem demonstrar a apuração dos lucros de acordo com as normas da legislação brasileira, o que, por via de decorrência, permite à autoridade fiscal perquirir e investigar todo os fatos e documentos de suporte a essa obrigação.**

A Primeira Turma da Segunda Câmara apreciando situação análoga à presente, manteve a autuação. Tratava-se de caso em um contribuinte sediado no Brasil possuía sucursal em Angola. A fiscalização intimou a empresa brasileira a comprovar despesas incorridas pela sucursal Angolana. Como não houve comprovação das despesas, a Fiscalização recompôs o resultado da sucursal. A e. Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção, ao contrário da Turma recorrida, manteve o auto, com o argumento de que **“A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior”**.

A fim de corroborar a divergência, transcreve-se excertos da ementa e do voto condutor:

(...)

LUCROS NO EXTERIOR. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO RESULTADO, MEDIANTE DOCUMENTOS DE SUPORTE ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTRANGEIRAS.

A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior.

Voto Condutor

Da sucursal em Angola

Este ponto da autuação foi mantido pela decisão de piso. De plano, a Recorrente contesta os procedimentos fiscais, por considerar que estes extrapolaram os limites de sua atuação (destaques no original): *A despeito da boa fé da Recorrente em colaborar ao máximo com a fiscalização, inclusive no levantamento dos documentos comerciais, contábeis e fiscais junto às suas Sucursais e Controladas no exterior, fato é que a **legislação nacional não autoriza este tipo de "auditoria", e muito menos a realização de "ajustes" e glosas nas demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, tal como, aliás, ocorreu no específico caso da Sucursal de Angola (glosa de despesas incorridas com desapropriações em Angola, com a conseqüente apuração de suposto lucro no exterior a ser tributado aqui no Brasil).***

Aduz a Recorrente que nos termos do inciso IV do §2º do artigo 25, da Lei nº 9.249/95, a fiscalização dos lucros auferidos no exterior implica para o contribuinte nacional apenas a guarda e conservação das demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, dentro do prazo decadencial previsto no CTN.

Com a devida vênia, não procede a interpretação restritiva trazida pela Recorrente, pois o citado dispositivo deve ser analisado integralmente, e não apenas em função do IV do §2º. Vejamos:

*Lei n. 9.249/95, Artigo 25: (...) § 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte: I as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira; II os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real; III se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento; IV as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

Nota-se, à evidência, que o inciso I determina que as entidades no exterior devem demonstrar a apuração dos lucros de acordo com as normas da legislação brasileira, o que, **por via de decorrência, permite à autoridade fiscal perquirir e investigar todo os fatos e documentos de suporte a essa obrigação. Qualquer entendimento em sentido diverso tornaria os trabalhos de auditoria inúteis e desprovidos de sentido, pois não permitiria que as autoridades questionassem os valores contidos nas demonstrações.** Não há direito sem provas e a validade, fundamento e origem do conjunto probatório podem ser questionados pelas autoridades competentes, dentro do que se costuma denominar transparência fiscal internacional. Caso assim não fosse, qual seria a razão de o Brasil celebrar acordos com outros países para troca de informações e investigações conjuntas? Basta lembrar, apenas a título de exemplo, que o Brasil é signatário da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, ratificada pelo Congresso Nacional em 2016 (Decreto Legislativo nº 105/2016) e promulgada no mesmo ano pelo Decreto nº 8.842. Ressalte-se que o alcance do Acordo Multilateral é muito mais amplo do que a simples troca de informações, pois engloba a possibilidade de *(a) fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro; (b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; (c) a notificação de documentos.* Some-se a isso os vários acordos bilaterais para troca de informações já celebrados, há tempos, com outros países, e a conclusão inafastável é no sentido de que não prospera a interpretação restritiva proposta pela interessada nem tampouco o argumento de que a fiscalização agiu com excesso.

Aliás, nem o dispositivo citado (inciso IV do §2º do artigo 25) corrobora tal entendimento, posto que apenas determina a guarda das demonstrações financeiras durante o transcurso do prazo previsto pelo CTN, **mas em nada**

**restringe as atividades de fiscalização, sendo evidente que o dever do sujeito passivo permanece o mesmo: comprovar, de acordo com a legislação brasileira, a apuração dos lucros no exterior.**

Ademais, no caso concreto, não se percebe que a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou os documentos apresentados pela Recorrente, como bem destacou a decisão de primeira instância:

(...)

A análise empreendida pela decisão recorrida, pela minúcia e clareza de raciocínio, não merece qualquer reparo. Entendo que não há como acolher os diversos argumentos da Recorrente quanto a este ponto, de sorte que deve ser mantida a autuação fiscal, até porque os documentos acostados aos autos não comprovam a natureza dos pagamentos efetuados”

(Grifos não constantes do original).

Percebe-se que, ao contrário do acórdão recorrido, o acórdão paradigma entende que o Fisco tem o dever/poder de verificar/auditar as demonstrações financeiras das controladas. Consignando expressamente que **“as entidades no exterior devem demonstrar a apuração dos lucros de acordo com as normas da legislação brasileira, o que, por via de decorrência, permite à autoridade fiscal perquirir e investigar todo os fatos e documentos de suporte a essa obrigação. Qualquer entendimento em sentido diverso tornaria os trabalhos de auditoria inúteis e desprovidos de sentido, pois não permitiria que as autoridades questionassem os valores contidos nas demonstrações. Não há direito sem provas e a validade, fundamento e origem do conjunto probatório podem ser questionados pelas autoridades competentes, dentro do que se costuma denominar transparência fiscal internacional” (art. 25, §2º, I, da Lei nº 9.249/95).**

**Aqui importante mencionar que, não obstante o paradigma trate de dedução de despesas não comprovadas documentalmente, o que importa para a demonstração de divergência não é a natureza da despesa questionada, mas sim que, diante de despesas registradas pela controlada estrangeira se teria o Fisco Brasileiro competência para auditar as demonstrações dos lucros auferidos pelas sucursais no exterior, e transcritos na contabilidade do residente no Brasil. E a conclusão a que chegaram recorrido e paradigma são diametralmente opostas. Enquanto para o acórdão paradigma há um poder/dever do Fisco brasileiro auditar tais demonstrações, para o recorrido faleceria competência para que o Fisco brasileiro questionasse qualquer informação na apuração do lucro no exterior.**

Imperioso ressaltar, ainda, que, o entendimento predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, no que toca à demonstração de divergência jurisprudencial, **é que se aplicando a tese/interpretação do acórdão paradigma**

ao caso discutido no recorrido houver mudança na conclusão do julgado, clara é a similitude fática, e a conseqüente divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária aplicada ao caso. Aqui o art. 25, § 2º, I da Lei nº 9249/95 e art. 6º da IN SRF nº 213/02.

Dessa forma, restando evidenciada a divergência jurisprudencial, passa-se a demonstrar as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no paradigma.

A acusação fiscal de que trata o suposto dissídio foi assim tratada no recorrido:

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 atuada, 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).**

O voto condutor do recorrido afasta a autuação sob o fundamento de não se poder aplicar o direito brasileiro para questionar a apuração do lucro da controlada estrangeira. Abaixo, reproduzo trecho representativo dessa posição:

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 atuante 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).

**Em síntese, a acusação fiscal correspondeu a glosa de despesas de amortização de ágio em controlada no exterior e a decisão se calcou em dois fundamentos: (i) a autoridade fiscal brasileira não teria competência para auditar os resultados no exterior e (ii) os resultados da controlada no exterior não seriam apurados à luz da legislação brasileira, mas sim do país de seu domicílio.**

Por outro lado, o paradigma diz respeito à glosa de U\$ 3.155.764,51 em razão de o contribuinte não ter comprovado despesas relativas à sua controlada em Angola, conforme expressa transcrição da acusação fiscal (itens 2.2.1 e 2.2.2 do termo de fiscalização reproduzido no acórdão).

Por seu turno, o voto condutor vale-se das razões da decisão de primeiro grau, que negou provimento ao recurso do contribuinte por considerar que a documentação juntada não daria azo a comprovar a despesa/custo glosado. Segue transcrição de trecho representativo dos fundamentos:

**Em conclusão:** a partir da documentação de fls. 150/159, 879/986, 1008/1123, **não se consolida prova de que a sucursal sediada em Angola haja suportado, no ano de 2007, o importe de US\$ 3.155.764,00 a título de despesa/custo à conta de indenizações/expropriações.** Se e quando a sucursal sediada em Angola desembolsou numerário para referido desiderato, o fez a nome e à conta do Governo de Angola, nada relacionado, portanto, com algum custo, alguma despesa vinculada à produção de receita.

Custo/despesa, d'um lado, e receita d'outro, como relacionados no demonstrativo financeiro de fl. 133, estão imbricados (necessariamente imbricados) pela particular exploração econômica do objeto referido no "CONTRATO DE CONSTRUÇÃO DA VIA EXPRESSA LUANDA/VIANA"; **o importe de US 3.155.764,00, vindo depois da relação de custos/despesas, depois mesmo de apurado o resultado do exercício, mais as considerações acima, o transmutam num elemento de estraneidade.**

O voto condutor do paradigma conclui então:

A análise empreendida pela decisão recorrida, pela minúcia e clareza de raciocínio, não merece qualquer reparo. Entendo que não há como acolher os diversos argumentos da Recorrente quanto a este ponto, de sorte que deve ser mantida a autuação fiscal, até porque **os documentos acostados aos autos não comprova a natureza dos pagamentos efetuados.**

Dessa forma, o paradigma se assenta na questão jurídica de que a autoridade fiscal brasileira pode fiscalizar/verificar o resultado de controlada estrangeira, o que se revela como dissídio interpretativo quanto a um dos fundamentos adotados pelo recorrido. No entanto, ainda que seja adotada essa tese, não seria suficiente para reformar o acórdão recorrido, uma vez que este se assentou também no entendimento de que não se pode analisar o resultado do exterior à luz das regras de apuração do direito nacional que, no caso, disseram respeito às normas de dedutibilidade de despesas de ágio.

Uma vez que o recorrido possui fundamento autônomo apto a sustentar sua conclusão, mesmo diante do dissídio jurisprudencial em face do paradigma, não é possível reformar seu dispositivo; conseqüentemente, o recurso não possui utilidade apta a permitir seu conhecimento.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso especial.

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Redator designado

Conforme relatado, fui designado para redigir os fundamentos que levaram a maioria do Colegiado a não conhecer do recurso especial.

Nesse ponto, prevaleceu o entendimento no sentido de que o Apelo não deve ser conhecido em razão da dessemelhança fático-jurídica entre o acórdão recorrido e o dito *paradigma*. Vejamos:

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido:

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, em um primeiro momento, 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 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.

Como se percebe, a Turma Julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, cancelou os créditos tributários constituídos por intermédio do presente processo, por entender que a fiscalização não poderia *glosar* as despesas de ágio escrituradas nos Balanços de investidas da contribuinte domiciliadas no exterior (Labatt Holding A/S e Ambev Luxemburgo) com base nas normas de dedutibilidade previstas no Brasil. Foi neste contexto que prevaleceu o entendimento no sentido de que não poderia o autuante *aplicar a legislação brasileira para afirmar que houve erro na apuração do lucro auferido pela empresa estrangeira*.

O *paradigma* (Acórdão nº **1201-001.690**), por sua vez, restou assim ementado no tema que ora interessa:

LUCROS NO EXTERIOR. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO RESULTADO, MEDIANTE DOCUMENTOS DE SUPORTE ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTRANGEIRAS.

A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior.

E do relatório e voto condutor desse julgado extrai-se, respectivamente, o quanto segue:

### Relatório

[...]

#### 2.2 - SUCURSAL ANGOLA

2.2.1 A empresa foi intimada inúmeras vezes, para comprovar os Resultados Extraordinários, no valor de US\$ -3.155.764,51, da sua sucursal de Angola, conforme Intimações 002, realizada em 23/08/2011 (item 12), 003, realizada em 09/06/2011, 004, realizada em 28/03/2012 (item 6), 006, realizada em 07/08/2012 (item 10) e 007, realizada em 30/10/2012 (item 3).

2.2.2 O contribuinte não comprovou as despesas descritas no item 2.2.1, sendo seus valores glosados pela presente fiscalização e os valores dos "Resultados Líquidos das Atividades Correntes" foram considerados como lucros auferidos no valor de US\$ 3.155.764,51, no ano-calendário de 2007.

[...]

### Voto

[...]

#### Da sucursal em Angola

Este ponto da atuação foi mantido pela decisão de piso.

De plano, a Recorrente contesta os procedimentos fiscais, por considerar que estes extrapolaram os limites de sua atuação (destaques no original):

*A despeito da boa-fé da **Recorrente** em colaborar ao máximo com a fiscalização, inclusive no levantamento dos documentos comerciais, contábeis e fiscais junto às suas Sucursais e Controladas no exterior, fato é que a **legislação nacional não autoriza este tipo de "auditoria", e muito menos a realização de "ajustes" e glosas nas demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, tal como, aliás, ocorreu no específico caso da Sucursal de Angola (glosa de despesas incorridas com desapropriações em Angola, com a consequente apuração de suposto lucro no exterior a ser tributado aqui no Brasil).***

Aduz a Recorrente que nos termos do inciso IV do §2º do artigo 25, da Lei nº 9.249/95, a fiscalização dos lucros auferidos no exterior implica para o contribuinte nacional apenas a guarda e conservação das demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, dentro do prazo decadencial previsto no CTN.

Com a devida vênia, não procede a interpretação restritiva trazida pela Recorrente, pois o citado dispositivo deve ser analisado integralmente, e não apenas em função do IV do §2º.

Vejamos:

*Lei n. 9.249/95, Artigo 25:*

*(...)*

*§ 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:*

***- 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;***

*- 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;*

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

***- as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966.***

Nota-se, à evidência, que o inciso I determina que as entidades no exterior devem demonstrar a apuração dos lucros de acordo com **as normas da legislação brasileira**, o que, por via de decorrência, permite à autoridade fiscal perquirir e investigar todo os fatos e documentos de suporte a essa obrigação.

Qualquer entendimento em sentido diverso tornaria os trabalhos de auditoria inúteis e desprovidos de sentido, pois não permitiria que as autoridades questionassem os valores contidos nas demonstrações. Não há direito sem provas e a validade, fundamento e origem do conjunto probatório podem ser questionados pelas autoridades competentes, dentro do que se costuma denominar transparência fiscal internacional.

Caso assim não fosse, qual seria a razão de o Brasil celebrar acordos com outros países para troca de informações e investigações conjuntas? Basta lembrar, apenas a título de exemplo, que o Brasil é signatário da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, ratificada pelo Congresso Nacional em 2016 (Decreto Legislativo n° 105/2016) e promulgada no mesmo ano pelo Decreto n° 8.842. Ressalte-se que o alcance do Acordo Multilateral é muito mais amplo do que a simples troca de informações, pois engloba a possibilidade de *(a) fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro; (b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; (c) a notificação de documentos.*

Some-se a isso os vários acordos bilaterais para troca de informações já celebrados, há tempos, com outros países, e a conclusão inafastável é no sentido

de que não prospera a interpretação restritiva proposta pela interessada nem tampouco o argumento de que a fiscalização agiu com excesso.

Aliás, nem o dispositivo citado (inciso IV do §2º do artigo 25) corrobora tal entendimento, posto que apenas determina a guarda das demonstrações financeiras durante o transcurso do prazo previsto pelo CTN, mas em nada restringe as atividades de fiscalização, sendo evidente que o dever do sujeito passivo permanece o mesmo: **comprovar, de acordo com a legislação brasileira, a apuração dos lucros no exterior.**

Ademais, no caso concreto, não se percebe que a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou os documentos apresentados pela Recorrente, como bem destacou a decisão de primeira instância:

[...]

Os fatos e documentos relativos à autuação em Angola foram minuciosamente analisados pelo acórdão recorrido, cujo relato e conclusões reproduzimos a seguir:

[...]

*Mais um detalhe: na demonstração "RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS" (fl. 150) saído de Construtora Andrade Gutierrez, S.A. - Sucursal Angola, para o ano de 2007, em que se lista uma série de "Expropriações pagas" a somar o justo importe da glosa promovida pela Fiscalização, i. é, US\$ 3.155.764,00, para nenhum item da indigitada lista há coincidência de valores com aqueles consignados nas declarações e nos termos de acordo de fls. 151/159, 884/889, 1008/1123, como sumarizados no Quadro 01 acima.*

***De consequência, não há coincidência entre os totais: US\$ 3.155.764,00 (fl. 150) versus US\$3.041.105,00 (Quadro 01).***

*Mais uma observação. É que o demonstrativo financeiro da sucursal sediada em Angola (fl. 133), para o ano de 2007, considerada a receita gerada pela fonte produtora à contrapartida dos respectivos custos/despesas, finaliza com "Resultados líquidos das actividades correntes" no importe de US\$ 3.155.764,51, valor esse que, pura, simples e exatamente, na linha seguinte, é todo ele assimilado pela rubrica "Resultados extraordinários".*

*Tal rubrica, pela posição que surge em dito demonstrativo, não disputa a natureza de custo e/ou despesa correspondente à geração de receita conforme a fonte produtora venha de explorar o objeto econômico sobre que se debruça. Ainda, isso não acontece apenas em 2007; o "Resultados líquidos das actividades correntes" dos anos de 2008 e 2009, com igual sistemática, são "zerados" (fls. 133/134) na linha seguinte, quando já especificados, em linhas anteriores, custos/despesas incorridos para efeito de geração da correspondente receita.*

*Por fim, o nome de "Madalena Quengue Domingos" vai destacado no Quadro 01 acima por um especial motivo. De todas as declarações e acordos de indenização juntados pelo Contribuinte, precisamente e apenas o respeitante a "Madalena Quengue Domingos", vem instruído com cópia d'um cheque a benefício dessa última. Detalhe: o cheque, no importe de 60.374.400,00 Kwanzas (que*

*corresponderia a US\$ 794.400,00), vai emitido por Zagope S.A. - Obras de Luanda (fl. 1106). Ora, o Contribuinte disputa a tese de que tal importe foi arcado pela sua sucursal em Angola. Há mais essa inconsistência, portanto, na versão do Interessado.*

*Em conclusão: a partir da documentação de fls. 150/159, 879/986, 1008/1123, não se consolida prova de que a sucursal sediada em Angola haja suportado, no ano de 2007, o importe de US\$ 3.155.764,00 a título de despesa/custo à conta de indenizações/expropriações. Se e quando a sucursal sediada em Angola desembolsou numerário para referido desiderato, o fez a nome e à conta do Governo de Angola, nada relacionado, portanto, com algum custo, alguma despesa vinculada à produção de receita.*

*Custo/despesa, d'um lado, e receita d'outro, como relacionados no demonstrativo financeiro de fl. 133, estão imbricados (necessariamente imbricados) pela particular exploração econômica do objeto referido no "CONTRATO DE CONSTRUÇÃO DA VIA EXPRESSA LUANDA/VIANA"; o importe de US 3.155.764,00, vindo depois da relação de custos/despesas, depois mesmo de apurado o resultado do exercício, mais as considerações acima, o transmutam num elemento de estraneidade.*

A análise empreendida pela decisão recorrida, pela minúcia e clareza de raciocínio, não merece qualquer reparo. Entendo que não há como acolher os diversos argumentos da Recorrente quanto a este ponto, de sorte que deve ser mantida a autuação fiscal, até porque os documentos acostados aos autos não comprova a natureza dos pagamentos efetuados.

Verifica-se, assim, que no caso comparado a glosa de despesas que resultou na tributação do resultado proveniente do exterior apurado de ofício se deu em função da ausência de demonstração do respectivo dispêndio, em um contexto no qual, além de não haver menção à existência de um balanço auditado, a DRJ registrou evidências de uma certa *manipulação dos registros contábeis*, assinalando dúvidas quanto à efetiva titularidade e natureza dos pagamentos que reduziram os lucros em igual montante.

Trata-se, a toda evidência, de julgado que não possui semelhança fático-jurídica com a presente discussão, até mesmo porque impede que o presente Julgador crie a convicção de que a Turma Julgadora do dito *paradigma* de fato reformaria a decisão ora recorrida.

Essas as razões, contudo, que levaram a maioria do Colegiado a não conhecer do recurso especial, na linha, aliás, do que já havia decidido esta E. 1ª Turma no Acórdão nº **9101-006.955**.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli**