



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16561.720079/2018-19</b>                          |
| <b>RESOLUÇÃO</b>   | 1101-000.188 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 30 de julho de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | AMBEV S.A.                                           |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Junior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª TURMA/DRJ06 (Acórdão 106-028.248, e-fls. 5000 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

**Do Relatório Fiscal (e-fls. 4521 e ss.)****Dos Fatos e do Histórico Processual**

A presente lide origina-se de procedimento de fiscalização que teve por objeto a verificação do correto cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e à CSLL pela empresa **EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S.A. ("Eagle")**, referente ao ano-calendário de 2013.

Em **13/05/2016**, a **Eagle** foi extinta por incorporação pela **AMBEV S.A.**, que a sucedeu universalmente em todos os direitos e obrigações. Por essa razão, a autuação, embora referente a fatos geradores da incorporada, foi lavrada em nome da sucessora.

A Autoridade Fiscal, conforme detalhado no TVF, constatou que a Eagle deixou de adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos por uma de suas controladas diretas domiciliada no exterior, em descumprimento às regras de **Tributação em Bases Universais (TBU)**.

**Do Procedimento Fiscal**

A autuação fundamenta-se na violação do regime de TBU, consolidado no ordenamento jurídico brasileiro. A fiscalização sustenta sua tese nos seguintes pilares:

**Princípio da Universalidade da Renda:** A partir da Lei nº 9.249/95, o sistema tributário brasileiro passou a tributar a renda em bases universais, alcançando lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, inclusive por meio de controladas e coligadas.

**Disponibilidade Jurídica por Competência (Art. 74 da MP nº 2.158-35/2001):** Para o período fiscalizado (2013), a norma de regência estabelecia que os lucros apurados por controlada no exterior são considerados **juridicamente disponibilizados** para a controladora brasileira na data do balanço em que foram apurados (31 de dezembro), **independentemente de sua efetiva distribuição ou remessa**. Trata-se de uma presunção legal absoluta, que afasta o regime de caixa para fins de tributação.

**Compatibilidade com Tratados Internacionais:** A fiscalização rechaça, preventivamente, a tese de incompatibilidade do Art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 com os acordos para evitar a dupla tributação. Com base na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro (sócio), e não sobre a entidade estrangeira, sendo a dupla tributação eliminada pelo mecanismo de compensação do imposto pago no exterior.

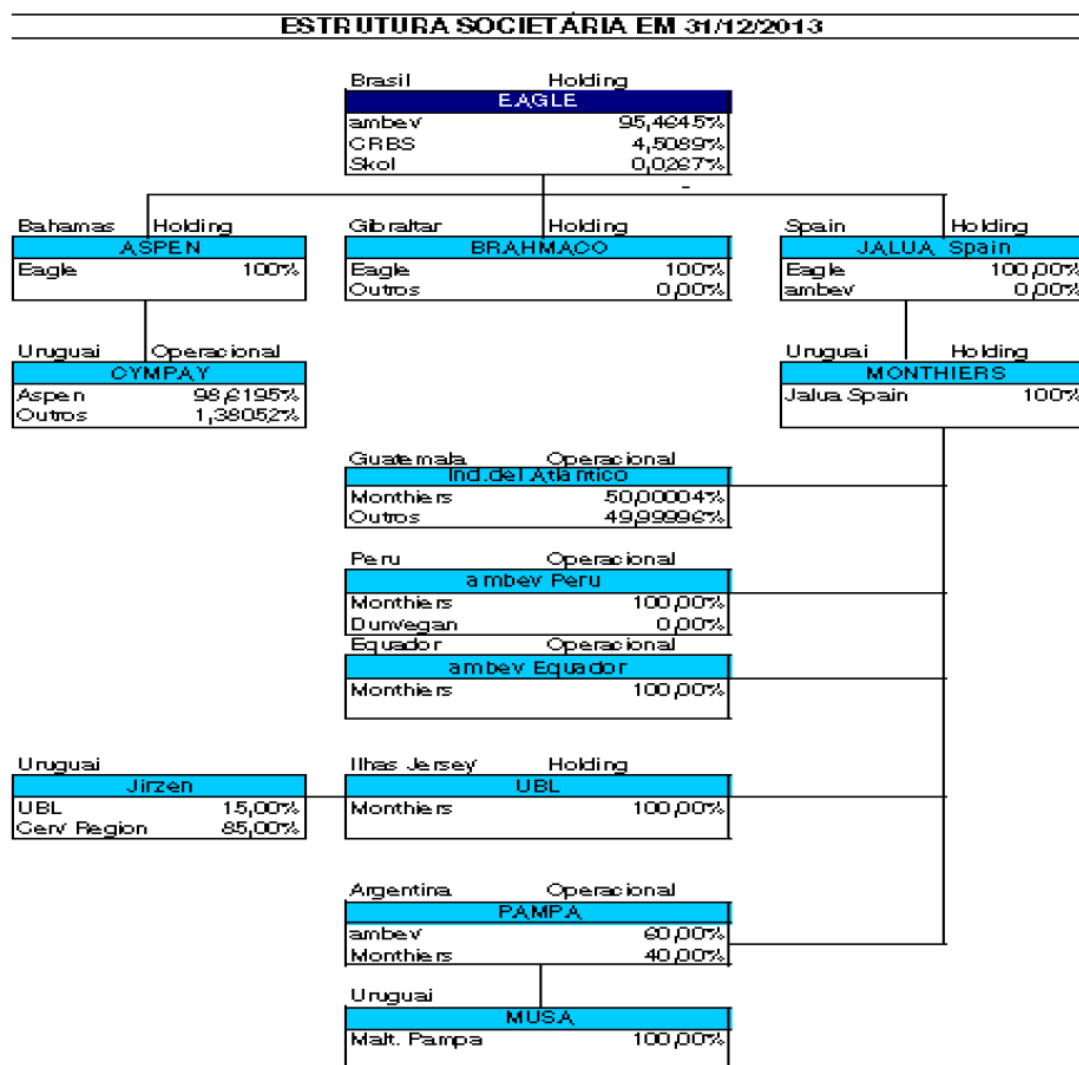
**Da Análise das Infrações Apuradas**

A fiscalização analisou a situação das três controladas diretas da Eagle no exterior, conforme declarado na DIPJ 2014/AC 2013:

**ASPEN EQUITIES INC. (Bahamas)**

**BRAHMACO INTERNATIONAL LTD. (Gibraltar)**

**JALUA S/A (Espanha)**

**Organograma(e-fl. 4522)**

Constatou-se que a **Eagle** ofereceu à tributação apenas o lucro da **Brahmaco**. As infrações concentram-se nas demais:

**A. Omissão do Lucro da ASPEN EQUITIES INC. (Bahamas)**

A Eagle, embora tenha declarado na DIPJ um lucro de R\$ 13,5 milhões para a Aspen, **não o adicionou** à apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. O valor apurado pela fiscalização, com base no balancete da Aspen, foi de **R\$ 13.559.039,87**.

A fiscalizada alegou que a não adição decorreu de um "equivoco", pois acreditava possuir saldo de prejuízos fiscais da Aspen para compensar.

A Autoridade Fiscal demonstrou, com base em auditoria anterior (PAF 16561.720139/2013-81), que o saldo de prejuízos da Aspen **fora integralmente consumido em 2010**. Portanto, não havia prejuízos a compensar em 2013, caracterizando a infração pela omissão do lucro.

**Figura (e-fl. 4532)**

| AC   | Resultado Apurado Total (US\$) | Compensação de Prejuízos (US\$) | Saldo de Prejuízo Remanescente (US\$) |
|------|--------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------|
| 2003 | -38.743.286,05                 |                                 | -38.743.286,05                        |
| 2004 | -15.598.217,91                 |                                 | -54.341.503,96                        |
| 2005 | -1.076.049,69                  |                                 | -55.417.553,65                        |
| 2006 | 4.496.413,55                   | 4.496.413,55                    | -50.921.140,10                        |
| 2007 | 4.981.823,18                   | 4.981.823,18                    | -45.939.316,92                        |
| 2008 | 18.625.711,56                  | 18.625.711,56                   | -27.313.605,36                        |
| 2009 | 26.157.988,83                  | 26.157.988,83                   | -1.155.616,53                         |
| 2010 | 15.360.593,69                  | 1.155.616,53                    | 0                                     |

**B. A Questão do Crédito de Imposto Pago no Exterior – CYMPAY S.A. (Uruguai)**

A Aspen era uma holding cujo resultado derivava, em grande parte, de sua participação de **98,62%** na controlada **Cympay S.A.**, no Uruguai. A fiscalização analisou o direito à compensação do imposto uruguaio (IRAE) pago pela Cympay.

**1. Prova do Pagamento Efetivo**

A fiscalização aceitou como prova de pagamento efetivo, nos termos do art. 14, § 8º, da IN SRF nº 213/2002, apenas os **comprovantes bancários** de quitação ("**Caja-Banco**") dos meses de **janeiro e fevereiro de 2013**, totalizando **R\$ 2.842.530,00**. Os pagamentos dos demais meses, documentados apenas por declarações ("**Formulário 2176**"), foram rejeitados por não constituírem prova definitiva de recolhimento.

**2. Limite de Proporcionalidade**

O direito ao crédito é proporcional ao lucro que efetivamente compôs a base de cálculo no Brasil. A fiscalização apurou que o **lucro** da Aspen (US\$ 5,78 milhões), tributado no Brasil, representava apenas **20,18%** do lucro da Cympay (US\$ 28,67 milhões) que gerou a equivalência patrimonial. Aplicando-se a participação societária (98,62%), o fator de proporcionalidade final foi de **19,91%**.

**3. Crédito Admissível**

O valor do crédito de imposto estrangeiro passível de compensação foi, portanto, limitado a **R\$ 565.947,72** (19,91% de R\$ 2.842.530,00). Este valor foi submetido a um segundo limite (o valor do IRPJ devido no Brasil sobre o lucro externo), sendo inferior e, portanto, integralmente aproveitável.

**C. Ausência de Infração Relativa à JALUA S/A (Espanha)**

A Eagle declarou um lucro de R\$ 3 milhões para a Jalua na DIPJ. Contudo, as demonstrações financeiras finais da empresa, apresentadas à fiscalização, comprovaram um **prejuízo** de R\$ 2,1 milhões.

A fiscalização **acolheu a justificativa** de que a DIPJ foi preenchida com dados preliminares e, diante da comprovação do prejuízo, concluiu pela **inexistência de base tributável** para a Jalua e sua controlada indireta Monthiers S.A. (Uruguai), que também apurou prejuízo.

### ***Da Responsabilidade Tributária***

**Responsabilidade da Sucessora:** A fiscalização imputa à **AMBEV S.A.** a responsabilidade integral pelo crédito tributário, com base nos arts. 129 e 132 do CTN, que estabelecem a sucessão universal em casos de incorporação, abrangendo tributos e penalidades, ainda que lançados posteriormente ao ato.

### ***Conclusão***

O lançamento fiscal decorre da constatação objetiva de que a empresa sucedida, Eagle, deixou de adicionar à sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2013 o lucro de sua controlada no exterior, Aspen, em clara violação ao art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

A fiscalização detalhou a apuração do crédito, admitiu a compensação de imposto pago no exterior de forma proporcional e devidamente comprovada, e afastou a tributação sobre outra controlada que demonstrou prejuízo.

### ***Da Decisão de Primeira Instância (e-fls. 5000 e ss.)***

O Colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento à impugnação da contribuinte para **manter integralmente o crédito tributário** exigido nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

O cerne da controvérsia, conforme delimitado pelo julgador de primeira instância, não reside na obrigatoriedade de adição dos lucros da controlada **Aspen** – fato que a própria impugnante não questionou –, mas sim nas **condições e limites para o aproveitamento do crédito de imposto pago no exterior**.

O voto condutor, acolhido por unanimidade, enfrentou as teses da impugnante e refutou-as com base nos seguintes fundamentos específicos, os quais passo a detalhar.

#### ***A. Da Prova do Pagamento do Imposto no Exterior***

A DRJ analisou a principal alegação da recorrente: a de que a fiscalização teria desconsiderado indevidamente a maior parte do imposto pago no exterior por sua controlada indireta, **Cympay S.A. (Uruguai)**. A decisão de primeira instância endossou integralmente o procedimento fiscal, estabelecendo uma clara distinção entre os meios de prova apresentados.

##### ***Ônus da Prova e Requisito de Certeza e Liquidez***

O julgador de origem firmou a premissa de que, ao pleitear um crédito contra a Fazenda Pública, o ônus de comprovar categoricamente sua existência, liquidez e certeza recai sobre o sujeito passivo, nos termos do art. 373 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. O crédito para compensação, conforme art. 170 do CTN, deve ser líquido e certo.

##### ***Insuficiência da Declaração como Prova de Pagamento***

A DRJ rejeitou a tese de que a mera apresentação do "Formulário 2176" (declaração mensal uruguaia) seria prova cabal da quitação do imposto. O Colegiado a quo entendeu que:

*Uma **declaração**, por sua natureza, informa um débito, mas não comprova sua extinção.*

*As informações declaradas podem ser alteradas por meio de retificadoras ou glosadas pelo fisco local, carecendo de definitividade.*

*As modalidades de quitação por "compensação com créditos" e "pagos a cuenta" (pagamentos por estimativa) constituem, no máximo, **provas indiciárias**, insuficientes para atender ao requisito de certeza exigido pela legislação brasileira para a compensação.*

#### **Validade Exclusiva do Comprovante Bancário**

Em linha com a fiscalização, a DRJ concluiu que somente a modalidade de quitação "**Caja-Banco**", referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2013, foi devidamente comprovada por meio de **documentação hábil e de fonte externa** (comprovantes de arrecadação bancária). Apenas esta modalidade conferiu a certeza e a liquidez necessárias ao crédito reivindicado.

#### **B. Da Limitação Proporcional do Crédito**

A DRJ enfrentou e rechaçou o segundo argumento central da recorrente: o de que o percentual de aproveitamento do crédito (19,91%) teria sido calculado de forma equivocada. O Colegiado de origem validou o raciocínio da fiscalização, fundamentando-o na estrita legalidade.

##### **O Lucro Tributado no Brasil é o da Controladora Direta (Aspen)**

O voto condutor foi enfático ao afirmar que o lucro sujeito à tributação no Brasil, sob o regime da TBU, é o da **Aspen (controladora direta)**, e não o da Cypay (controlada indireta). O resultado da Cypay apenas repercute indiretamente no da Aspen.

Aplicação do Princípio da Proporcionalidade (Art. 26, § 1º, da Lei nº 9.249/95 e Art. 14, § 7º, da IN SRF nº 213/2002): A decisão firmou que o crédito de imposto pago no exterior é sempre proporcional ao montante do lucro que foi efetivamente computado na determinação do lucro real no Brasil.

##### **O "Filtro" das Despesas da Controladora Direta.**

O julgador explicou a lógica do cálculo fiscal:

*O lucro da **Cypay** (US\$ 28,67 milhões) foi apropriado na contabilidade da **Aspen** via equivalência patrimonial.*

*Contudo, a própria Aspen incorreu em **despesas operacionais**, que reduziram seu resultado final.*

*O lucro líquido da Aspen, efetivamente submetido à tributação no Brasil, foi de **US\$ 5,78 milhões**, o que corresponde a apenas **20,18%** do lucro originalmente gerado pela Cypay.*

*Portanto, o direito à compensação do imposto pago pela Cypay fica limitado a essa mesma proporção, pois foi apenas essa parcela de seu lucro que, de fato, "sobreviveu" ao trânsito pela Aspen e chegou à base de cálculo brasileira.*

##### **Cálculo Final do Fator de Aproveitamento**

O percentual de **19,91%** foi confirmado como correto, pois resulta da aplicação da participação societária da Aspen na Cypay (98,62%) sobre a proporção do lucro efetivamente tributado (20,18%).

#### **Da Conclusão da DRJ**

Com base nos fundamentos expostos, a DRJ concluiu que a postulação da recorrente era infundada. Rejeitou a pretensão de aproveitamento integral do imposto pago no exterior por ausência de prova cabal para a maior parte do período e por aplicação do princípio da proporcionalidade, que limita o crédito ao lucro efetivamente tributado no Brasil.

Por conseguinte, o Colegiado de primeira instância, por unanimidade, julgou **IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO**, mantendo hígido o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ e CSLL.

### ***Do Recurso Voluntário (e-fls. 5041 e ss.)***

Inconformada com a decisão proferida pela DRJ/Belo Horizonte, a recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário, tempestivamente, pugnando pela reforma integral do julgado para que seja reconhecida a insubsistência dos autos de infração. Suas razões de direito estão estruturadas nos seguintes tópicos:

#### ***I. Do direito da recorrente ao aproveitamento do imposto pago pela CYMPAY S/A, mediante compensação***

Neste capítulo, a recorrente contesta a glosa da maior parte do crédito de imposto pago no exterior, referente aos meses de março a dezembro de 2013. Argumenta que a fiscalização e a DRJ equivocaram-se ao não aceitarem as declarações uruguaias como prova de quitação do tributo.

##### **A Declaração Uruguaia como Prova de Pagamento**

Sustenta que, nos termos da legislação uruguaia (art. 87 do Regulamento do IRAE - "Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas"), a obrigação tributária é liquidada por meio de declaração juramentada ("Formulário 2176"). Defende que este documento, aceito pelo fisco uruguaio, é o meio hábil para comprovar a quitação do imposto, inclusive nas modalidades de "compensação com créditos" e "pagos a cuenta".

##### **Interpretação do Termo "Efetivo Pagamento" e Jurisprudência do CARF**

Invoca precedentes deste Conselho (Acórdãos 1401-002.103 e 1201-001.894) para defender que o termo "efetivo pagamento", contido na legislação brasileira, não deve ser interpretado de forma restritiva, limitando-o ao pagamento em espécie. Aduz que qualquer modalidade que resulte na retirada de recursos do patrimônio do devedor em favor do governo estrangeiro, como a compensação, configura "pagamento efetivo".

##### **A Declaração como "Indício" e o Ônus da Prova**

Argumenta que, se a própria fiscalização admite que as declarações constituem "indício" da existência do crédito, tal fato, por si só, já seria suficiente para admiti-las como prova, citando doutrina de Fabiana Del Padre Tomé. Invoca os arts. 923 e 924 do RIR/99 para asseverar que a escrituração faz prova a favor do contribuinte, cabendo à autoridade administrativa o ônus de provar a sua inveracidade, o que não teria ocorrido no caso.

##### **Parecer de Auditoria Independente (KPMG)**

Para corroborar sua tese, anexa aos autos um "Termo de Constatação" elaborado pela KPMG Assessores Ltda., que, após análise da legislação e dos documentos, conclui que as declarações apresentadas são hábeis e válidas para comprovar a quitação do imposto no Uruguai, apurando um crédito total de R\$ 8.091.795,98.

## **II. Quanto ao equívoco incorrido pela Fiscalização em relação aos meses de janeiro e de fevereiro/2013**

Neste ponto, a recorrente alega que, mesmo para os meses em que o pagamento foi aceito (janeiro e fevereiro de 2013), a fiscalização e a DRJ cometeram um erro ao considerar como "imposto pago" o valor do saldo devedor quitado via guia bancária, e não o valor total do imposto (IRAE) devido e declarado no "Formulário 2176".

Argumenta que o "saldo devedor" da guia é composto por outros tributos além do IRAE. O valor do imposto de renda efetivamente pago, passível de compensação nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95, seria o montante declarado especificamente como "IRAE antecipo a pagar" no formulário.

Sustenta que o critério adotado pela fiscalização foi equivocado ao considerar como base para o crédito os valores de R\$ 16,5 milhões e R\$ 10,7 milhões (pesos uruguaios), quando deveria ter considerado os valores de R\$ 22,4 milhões e R\$ 14,5 milhões (pesos uruguaios), respectivamente, que correspondem ao IRAE devido naqueles meses.

## **III. QUANTO AO DIREITO DE APROVEITAMENTO DE 98,62% DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR, E NÃO DE 19,91%**

Por fim, insurge-se contra o fator de proporcionalidade de 19,91% aplicado pela fiscalização e mantido pela DRJ para limitar o aproveitamento do crédito.

Afirma que o raciocínio fiscal é "manifestamente equivocado" por desconsiderar que **100% do lucro da Cympay compôs o lucro da Aspen**, o qual está sendo integralmente tributado no presente processo.

Defende que o fato de parte do lucro da Cympay ter sido absorvida por despesas da própria Aspen é irrelevante. O que importa, segundo alega, é que a totalidade do lucro da Cympay, na proporção da participação detida (98,62%), foi reconhecida no resultado da Aspen e, portanto, está sendo tributada.

Conclui que o percentual de aproveitamento do crédito deveria ser o da **participação societária da Aspen na Cympay, ou seja, 98,62%**, e não os 19,91% calculados pela fiscalização. Cita, em abono de sua tese, o Acórdão 102-49.058, que dispensa a demonstração de não restituição do tributo no país de origem.

## **DO PEDIDO**

Diante do exposto, a recorrente requer o provimento do Recurso Voluntário para o fim de se reconhecer a total insubsistência dos autos de infração, com o consequente cancelamento do crédito tributário exigido.

É o relatório.

## **Do Laudo anexado (KPMG)**

Para fundamentar as razões de seu Recurso Voluntário, a recorrente colacionou aos autos o "Termo de Constatação" (Laudo), elaborado pela KPMG Assessores Ltda., com o objetivo de analisar a estrutura societária, os lucros auferidos, a legislação estrangeira e, principalmente, os documentos comprobatórios do imposto de renda pago no exterior, para então reprocessar os valores cobrados a título de IRPJ e CSLL.

As conclusões do Laudo, que servem de alicerce para as teses recursais, são as seguintes:

### **A. Da Validade dos Documentos Uruguaios como prova de Quitação do Imposto**

Este é o ponto central do Laudo, que busca refutar a premissa da fiscalização e da DRJ de que apenas os comprovantes de recolhimento bancário seriam prova hábil do pagamento do imposto.

#### **Confirmação pela Firma-Membro Local**

A KPMG relata ter contatado sua firma-membro no Uruguai, a qual confirmou a legalidade e a validade dos documentos apresentados pela recorrente. Atestou que as declarações mensais ("Formulário 2176") e anuais ("Formulário 2149") são os instrumentos legalmente previstos e aceitos pelo fisco uruguaio para a apuração e quitação do Imposto de Renda local (IRAE).

#### **Análise das Modalidades de Quitação**

O Laudo detalha que a legislação uruguaia prevê múltiplas formas de extinção do crédito tributário, todas consolidadas no Formulário 2176, a saber:

*"Efectivo" ou "Banco": Pagamento em espécie ou via sistema bancário, correspondente ao saldo devedor final.*

*"Compensados com Créditos": Liquidação de débitos com créditos de IVA apurados no próprio mês.*

*"Pagos a Cuenta": Utilização de créditos oriundos de outras declarações ou de pagamentos de outros débitos.*

A KPMG assevera que todas essas modalidades são formas legítimas de quitação e que a declaração em si, devidamente preenchida e entregue, constitui a prova do pagamento, conforme a prática e a legislação locais.

#### **Flexibilização Probatória da Legislação Brasileira**

O Laudo invoca o art. 16, § 2º, II, da Lei nº 9.430/96, argumentando que este dispositivo flexibiliza a exigência de prova, dispensando formalidades quando se comprova que a legislação do país de origem prevê a incidência do imposto por meio do documento de arrecadação apresentado. No entendimento da KPMG, o "Formulário 2176" se enquadra perfeitamente nessa definição.

### **B. Da Apuração do Crédito de Imposto Pago no Exterior**

O Laudo apresenta duas metodologias para o cálculo do crédito a que a recorrente faria jus, ambas resultando em valores substancialmente superiores ao admitido pela fiscalização.

#### **Cenário 1 – Apuração Mensal**

Com base na validade de todas as formas de quitação, a KPMG apurou um crédito total de imposto pago pela Cympay em 2013 no montante de **R\$ 8.091.795,98**. Este valor considera os pagamentos de janeiro a dezembro, e não apenas os de janeiro e fevereiro.

#### **Cenário 2 – Metodologia Alternativa (Apuração Anual)**

O Laudo propõe um cálculo alternativo, considerado mais preciso, com base na declaração de ajuste anual uruguaia ("Formulário 2149"). Como o ano fiscal no Uruguai

compreende o período de junho a junho, a KPMG realizou uma proporcionalização da receita bruta para alocar o imposto anual ao ano-calendário de 2013. Por essa metodologia, o crédito de imposto apurado seria de **R\$ 11.257.329,90**.

### ***C. Da Incorreção do Fator de Proporcionalidade de 19,91%***

O Laudo refuta veementemente o cálculo do fator de proporcionalidade aplicado pela fiscalização e mantido pela DRJ, alinhando-se à tese recursal.

Reafirma que o resultado da Aspen é formado, em sua essência, pelo resultado de sua participação de **98,62%** na Cypay, reconhecido pelo método da equivalência patrimonial.

Argumenta que, se o lucro da Cypay (na proporção de 98,62%) compôs integralmente o resultado tributável da Aspen, o fato de o lucro final da Aspen ser menor (devido a despesas próprias) é irrelevante para o cálculo do limite de compensação.

Conclui que o limite para compensação do crédito da Cypay deve ser calculado sobre o resultado apurado pela Aspen, e a proporção a ser considerada é a da participação societária direta, ou seja, **98,62%**.

### ***Do Resultado do Laudo (Reprocessamento da Autuação)***

Com base em suas premissas, a KPMG reprocessou o lançamento fiscal, demonstrando que, caso seus entendimentos fossem acatados, o crédito tributário seria insubsistente.

#### **Conclusão Final**

O Laudo afirma que, considerando o montante de imposto pago no exterior apurado (seja R\$ 8,09 milhões ou R\$ 11,25 milhões), e aplicando-o contra o IRPJ e a CSLL devidos pela adição do lucro da Aspen, **o saldo de tributos a pagar seria R\$ 0,00**. O crédito seria mais do que suficiente para absorver a totalidade do valor exigido no auto de infração.

Em síntese, o Laudo da KPMG serve como peça técnica busca sustentar que:

- (i) a prova de quitação do imposto no Uruguai foi devidamente produzida para todo o ano de 2013;*
- (ii) o cálculo do valor do imposto compensável foi subestimado pela fiscalização; e*
- (iii) o fator de proporcionalidade aplicado para limitar o crédito é juridicamente equivocado.*

É o relatório

## **VOTO**

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

***Da Proposta de Conversão do Julgamento em Diligência***

Após detida análise dos autos, do Termo de Verificação Fiscal, da decisão recorrida e das razões recursais, vislumbro a necessidade de aprofundamento instrutório para a correta elucidação de pontos fáticos e jurídicos essenciais no que toca ao efetivo imposto pago no exterior dos valores levados à tributação.

A matéria central reside na apuração do montante do imposto de renda efetivamente pago no exterior (Uruguai) passível de compensação no Brasil. Embora o ônus da prova recaia sobre a recorrente, os elementos já constantes dos autos, incluindo o laudo técnico da KPMG e a legislação uruguaia traduzida, apontam para a plausibilidade do direito em montante superior ao glosado, justificando, em homenagem ao princípio da verdade material, a conversão do julgamento em diligência para que sejam sanadas as seguintes questões.

***Do Sistema de Apuração e Pagamento do IRAE no Uruguai***

A recorrente apresentou as declarações mensais ("Formulário 2176") e a legislação pertinente, mas sua explanação não foi suficiente para permitir a este Conselheiro a compreensão cabal da mecânica de apuração e quitação do imposto de renda uruguaio (IRAE). Persistem dúvidas que impedem um juízo seguro sobre a totalidade do crédito pleiteado.

Conforme se depreende da documentação, o Formulário 2176 parece corresponder a uma apuração mensal de antecipações ("IRAE anticipo a pagar"), consolidando diversos tributos. Por outro lado, o Formulário 2149 aparenta ser a declaração de ajuste anual. A relação entre os valores antecipados mensalmente e o imposto efetivamente devido, apurado anualmente, não foi devidamente demonstrada.

É imperativo que se esclareça se o imposto compensável, nos termos da legislação brasileira, corresponde às antecipações mensais ou ao imposto apurado no ajuste anual. Apenas com a demonstração clara dessa sistemática será possível aferir o valor exato do "imposto pago" que se correlaciona com o lucro da Cympay, o qual foi reconhecido na apuração da Aspen via equivalência patrimonial.

***Da Prova do Pagamento Efetivo por Meio de Compensação***

A decisão recorrida rechaçou a comprovação do pagamento para os meses de março a dezembro de 2013 por entender que as modalidades de "compensação com créditos" e "pagos a cuenta" não constituem prova definitiva.

Contudo, conforme entendimento já manifestado por este Conselho (e.g., Acórdão nº 1401-002.103), a interpretação do termo "efetivo pagamento" (art. 14, § 8º, da IN SRF nº 213/2002) deve ser teleológica, admitindo-se a compensação como meio idôneo de quitação, desde que represente um ônus financeiro real para o contribuinte.

Para que se possa aplicar tal entendimento ao caso concreto, é necessário que a recorrente demonstre, de forma inequívoca, a origem, a liquidez e a certeza dos créditos utilizados para quitar o IRAE naqueles meses. A simples menção na declaração é insuficiente. É preciso que se comprove a existência e a disponibilidade desses créditos perante o fisco uruguaio.

### ***Da Reanálise do Fator de Proporcionalidade Aplicado pela Fiscalização***

A fiscalização, seguida pela DRJ, aplicou um fator de proporcionalidade (19,91%) para limitar o crédito compensável, com base na premissa de que apenas uma fração do lucro da Cympay teria sido efetivamente tributada no Brasil, após ser reduzida por despesas da controladora direta, Aspen.

Com a devida vênia, tal metodologia de cálculo carece de amparo normativo explícito.

O art. 1º, § 6º, da IN SRF nº 213/2002 determina que os resultados da controlada indireta (Cympay) sejam consolidados no balanço da controlada direta (Aspen). O art. 14, § 6º, da mesma norma, estabelece que, na consolidação, devem ser considerados também os tributos pagos no exterior correspondentes àqueles resultados.

Uma vez que o lucro da Cympay foi integralmente consolidado no resultado da Aspen (via equivalência patrimonial), e este resultado da Aspen foi adicionado à base de cálculo do IRPJ/CSLL no Brasil, o imposto pago pela Cympay, correspondente àquele lucro, torna-se, em tese, integralmente passível de compensação. A legislação não prevê um segundo "filtro" ou uma segunda proporcionalização em razão de despesas incorridas pela empresa interposta (Aspen).

O direito à compensação, contudo, não é irrestrito. A legislação estabelece um sistema de travas, detalhado nos §§ 9º, 10 e 11 do art. 14 da IN SRF nº 213/2002, cuja finalidade é assegurar que a dedução do imposto pago no exterior não exceda o ônus tributário que aquele mesmo lucro estrangeiro gerou no Brasil. A sistemática impõe a apuração de dois limites cumulativos, devendo prevalecer o menor deles:

Primeiro Limite (§ 11, primeira parte): O valor a ser compensado não pode, em hipótese alguma, exceder o montante do imposto efetivamente pago no exterior, correspondente àquele lucro específico que foi computado no lucro real, conforme apurado individualmente para cada investida (§ 10, I). Trata-se de uma trava óbvia, que impede a compensação de um valor superior ao desembolsado na origem.

Segundo Limite (§ 11, segunda parte): O valor a ser compensado não pode exceder a diferença positiva entre (i) o IRPJ e adicional calculados sobre o lucro real com a inclusão do resultado do exterior e (ii) o IRPJ e adicional calculados sobre o lucro real sem essa inclusão (§ 10, II). Este segundo limite é o cerne do mecanismo de controle: ele isola e quantifica o exato acréscimo de imposto que o lucro estrangeiro provocou no Brasil. Se a empresa brasileira apurou prejuízo, por exemplo, a adição do lucro externo pode apenas reduzir esse prejuízo, sem gerar imposto a pagar. Nesse caso, a "diferença positiva" seria zero, e nenhum crédito poderia ser compensado naquele período.

A criação de um fator de proporcionalidade adicional pela fiscalização, como o aplicado no caso (19,91%), representa uma restrição ao direito de crédito não prevista em lei. A norma já contém seus próprios e sofisticados mecanismos de limitação. A imposição de uma trava adicional, não positivada, afronta o princípio da legalidade estrita a que se vincula a atividade de lançamento.

A diligência permitirá que, uma vez apurado o valor correto do imposto efetivamente pago no exterior, a autoridade fiscal refaça o cálculo do crédito compensável, aplicando-se tão somente os limites expressamente previstos nos §§ 9º, 10 e 11 do art. 14 da IN SRF nº 213/2002.

**Conclusão**

Diante do exposto, em homenagem à verdade material e considerando a complexidade da matéria probatória, **VOTO por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, para que os autos retornem à Unidade de origem, que deverá intimar a recorrente para que, no prazo legal, apresente esclarecimentos sobre documentação comprobatória sobre os seguintes pontos:

**Demonstrar, de forma analítica e detalhada, a mecânica de apuração do Imposto sobre a Renda (IRAE) no Uruguai**, esclarecendo a relação entre os valores antecipados mensalmente (constantes do "Formulário 2176") e o imposto apurado na declaração de ajuste anual ("Formulário 2149"), juntando cópia desta última para o período fiscal em questão.

**Comprovar a origem, liquidez, certeza e efetiva utilização dos créditos** que serviram para quitar o IRAE nos meses de março a dezembro de 2013, nas modalidades "compensação com créditos" e "pagos a cuenta", mediante documentação hábil e idônea perante o fisco uruguaio.

**Apresentar planilha de cálculo do imposto de renda (IRAE) efetivamente pago no Uruguai**, correlacionando-o com o lucro da Cympay S.A. que foi consolidado no resultado da Aspen Equities Corporation no ano-calendário de 2013.

Após o cumprimento da diligência, deverá a autoridade fiscal elaborar relatório conclusivo sobre os pontos acima, reavaliando o montante do crédito de imposto pago no exterior passível de compensação, afastando o fator de proporcionalidade de 19,91% e aplicando apenas os limites previstos nos §§ 9º, 10 e 11 do art. 14 da IN SRF nº 213/2002.

Cumpridas as formalidades, e após manifestação da recorrente sobre o resultado da diligência, retornem os autos a este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator