



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720079/2019-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.412 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente AMBEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

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

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar, na integralidade, os créditos tributários constituídos no lançamento de ofício tratados nos presentes autos, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

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

Relatório

Trata-se de Auto de Infração complementar à autuação consubstanciada no PA de n.º 16561.720045/2019-05, no qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, em desfavor da ora Recorrente, Ambev S/A, relativos ao ano-calendário de 2014, como se verifica do preâmbulo do Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.762 a 2.879, *in verbis*:

Cumpra esclarecer que o presente procedimento fiscal, acobertado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) n.º 08.1.85.00-2019-00109-5, foi programado para lançamento complementar dos autos de infração formalizados através do PAF n.º 16561.720045/2019-05 (fls. 2-137), resultantes do procedimento fiscal acobertado pelo TDPF-F n.º 08.1.85.00-2018-00216-0, o qual teve como objeto a verificação das obrigações tributárias do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido referentes ao ano-calendário de 2014 da AMBEV S.A. (doravante também referida como “fiscalizada”), CNPJ: 07.526.557/0001-00.

Como se depreende daquele TVF, a fiscalização apontou que *“efetuou as compensações dos saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL detidos em 31/12/2013 com as bases de cálculo lançadas através dos autos de infração lavrados ao final da ação fiscal acobertada pelo TDPF-F n.º 08.1.85.00-2018-00216-0”* (PA de n.º 16561.720045/2019-05).

Contudo, após a lavratura daquele Auto de Infração (final 2019-05), a fiscalização constatou que *“o saldo de prejuízos fiscais e que o saldo de bases de cálculo negativas da CSLL que a AMBEV S.A. detinha em 31/12/2013 já haviam sido por ela utilizados para a quitação de tributos, nos termos da Lei n.º 13.043/20143, anteriormente à lavratura dos autos de infração ao final da ação fiscal acobertada pelo TDPF-F n.º 08.1.85.00-2018-00216-0, e que esta informação não foi apresentada na resposta ao TI 006 daquela ação fiscal, como deveria”*.

Assim, afirmou-se, no TVF, que *“a AMBEV S.A. não mais dispunha em 31/12/2013 de qualquer saldo de prejuízos fiscais e nem de qualquer saldo de bases de cálculo negativas da CSLL passíveis de compensação com o lucro líquido ajustado por adições e exclusões apurado em 2014 e nem com base de cálculo de CSLL”*, deixando-se claro que:

Assim, levando-se em conta que na autuação formalizada sob o n.º 16561.720045/2019-05, resultante do procedimento fiscal acobertado pelo TDPF-F n.º 08.1.85.00-2018-00216-0, o valor de R\$ 32.353.758,36 foi indevidamente compensado a título de saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores a 2014 com o lucro líquido ajustado do ano-calendário de 2014, assim como o valor de R\$ 32.353.236,41 foi indevidamente compensado a título de saldo de bases de cálculo negativas da CSLL de exercícios anteriores a 2014 com o a base de cálculo da CSLL ajustada do ano-calendário de 2014, é dever de ofício desta fiscalização efetuar o presente lançamento com o intuito de complementar a autuação em tela.

E com base nestas ilações, bem como arrimado na acusação fiscal consubstanciadas no PA de n.º 16561.720111/2017-77 (que também foi utilizada no PA de n.º 16561.720045/2019-05) e que foi julgado por esta Turma de Julgamento em 18/10/2022 (acórdão n.º 1302-006.218, de minha relatoria), é que o agente autuante constituiu créditos

tributários complementares de IRPJ e de CSLL relativos ao ano-calendário de 2014. O trecho abaixo transcrito do TVF não deixa dúvidas quanto a esta relação entre as discussões:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial.

MULTA QUALIFICADA. Não há como afastar a imputação fiscal de fraude e a consequente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para criar, formalmente, por meio da constituição e posterior incorporação de “empresa do grupo”, uma situação que se enquadrasse na exceção legal que possibilita deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a Lei nº 9.532/97, o que justifica, além da glosa das correspondentes deduções, a multa no percentual de 150%.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de questionamentos relacionados à ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS. ARTIGO 74 DA MP 2.158/35. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. STF. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO PAÍS DE RESIDÊNCIA DA CONTROLADA. O artigo 74, da MP 2158/35, que fixou o momento da disponibilização dos lucros para a data do balanço em que foram apurados, foi submetido à apreciação do STF (ADI/2.588), tendo a Suprema Corte decidido que referida norma é constitucional, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, para as controladas localizadas em países com tributação favorecida. Com relação às controladas residentes em países com tributação regular, por não ter sido atingida a maioria de votos, entende-se pela constitucionalidade do artigo 74, da MP 2158/35, não obstante a inexistência dos citados efeitos.

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO O entendimento da RFB, manifestado, na SCI nº 18/2013 - Cosit, é de que a aplicação do artigo 74, da MP 2.158-35/2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, uma vez que (a) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros, (b) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, (c) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO. Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

ALEGAÇÃO DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 E O ART. 7º, PARÁGRAFO 1º, DO TRATADO BRASIL-LUXEMBURGO. INOCORRÊNCIA. O Tratado Brasil-Luxemburgo, a exemplo de outros acordos que adotam o texto base da Convenção-Modelo da OCDE, estabelece, em seu Artigo 7º, Parágrafo 1º, uma cláusula de competência exclusiva em favor do Estado de residência da pessoa jurídica. De acordo com esta regra, os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada. A referida cláusula não limita, todavia, o direito de um Estado Contratante adotar regras de transparência fiscal em sua legislação interna, com o objetivo de tributar, na pessoa de seus residentes, o lucro apurado por empresa domiciliada no outro Estado Contratante, na proporção da participação societária destes residentes naquela empresa. Comentários da OCDE ao Artigo 7º, Parágrafo 1º, da Convenção-Modelo. Por revestir a natureza de uma regra de transparência fiscal, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não conflita com o Artigo 7º, Parágrafo 1º, do Tratado Brasil-Luxemburgo. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2014

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA INAPLICÁVEL A CSLL. Tendo a CSLL sido instituída após a celebração de determinada convenção internacional para evitar a dupla tributação da renda, a extensão das disposições de tal convenção a CSLL condiciona-se à imprescindível notificação da instituição desta contribuição às autoridades competentes dos Governos Estrangeiros envolvidos em tais tratados, porquanto as regras dos acordos internacionais devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. DECORRÊNCIA. As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

APURAÇÃO DOS LUCROS DA CONTROLADA NO EXTERIOR. OBEDIÊNCIA ÀS NORMAS DA LEGISLAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM. O lucro auferido no exterior, por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, deverá ser apurado por demonstrativos financeiros elaborados segundo as normas da legislação do país de seu domicílio. Apenas no caso de sua inexistência, o lucro será apurado de acordo com as normas tributárias brasileiras.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com o que restou decidido pela Turma de Julgamento de piso, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário. No apelo direcionado ao CARF, a Recorrente repôs, na integralidade, os argumentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa.

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

Contudo, nos termos do despacho de fls. 14.816 a 14.818, entendeu-se que haveria conexão entre a presente discussão e o processo de nº 16561.720111/2017-77. Assim, com a anuência do presidente do colegiado da qual aquela conselheira faz parte, entendeu-se pela distribuição dos autos a este relator, bem como do PA nº 16561-720045/2019-05.

Este é o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 1302-006.412 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720079/2019-91

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, a Recorrente - AMBEV S/A - foi intimada do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 07/10/2020 (fl. 14.030), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 05/11/2020 (comprovante de fl. 17.032), ou seja, o Recurso Voluntário foi apresentado no prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

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

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

DO MÉRITO

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

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

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

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

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

Assim, na restrita análise que compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se pode desprezar o comando legal, sob pena, inclusive, de se ferir o que preceitua a Súmula CARF n.º 02, in verbis: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

E a própria Recorrente afirma isso como demonstrado, aduzindo, ainda, que a preliminar foi invocada, para *"que não reste preclusa a questão caso o E. Supremo Tribunal Federal venha futuramente a declarar a inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, hipótese em que deverá o julgador administrativo observar tal decisão (§ 6º inciso I do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72)"*.

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

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

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

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

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

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

Como será demonstrado ao longo deste voto, o Fisco brasileiro, com a promulgação da Lei nº 9.249/95, mais especificamente com a redação dada ao artigo 25 deste diploma legal, abandona de vez o critério da territorialidade da tributação da renda, adotando o princípio da "tributação em bases universais" (TBU). Assim, independentemente de todas as discussões que se iniciaram a partir daí, não se pode desprezar a mudança do contexto e a possibilidade de a Fazenda Nacional fazer incidir tributos sobre a renda auferida por entidades com domicílio no exterior, mas ligadas às empresas brasileiras (fazendo-se a ressalva quanto às limitações quando existem Tratado para evitar Dupla Tributação, como explorado será abaixo).

Contudo, mesmo com a abertura dessa possibilidade de tributação universal, não houve autorização para uma "fiscalização universal", ou seja, não foi estendida a competência

dos auditores da Receita Federal do Brasil, ao ponto de estes poderem interpretar a legislação estrangeira e aplicá-la de acordo com o seu entendimento e com fundamento na legislação brasileira. Com toda venia, mesmo que fosse dada esta autorização (o que é ilógico), não teriam estes auditores capacidade técnica de analisar e interpretar as legislações existentes nos mais de 190 países do mundo.

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

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

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

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

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

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

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste sentido, como se está cancelando este ponto da autuação, perdem o objeto os demais argumentos subsidiários apresentados pelo Recorrente, notadamente os argumentos

quanto à aplicação do Tratado firmando entre o Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo (Decreto nº 85.051/1980) e quanto à qualificação da multa de ofício, na medida em que a qualificação da penalidade, como demonstrado alhures, só incidiu os créditos tributários decorrentes das “*glosas das amortizações do ágio referente à Labatt Brewing Company Limited*” e os “*decorrentes das glosas das amortizações do ágio referente à Quinsa*”.

DAS CONCLUSÕES

Por todo exposto, vota-se por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para cancelar, na integralidade, os créditos tributários constituídos de ofício pela fiscalização.

É como se vota!

documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias