



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720079/2019-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.955 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AMBEV S/A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do acórdão **1302-006.412**, o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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.

No recurso especial, a PGFN alega a existência de divergência jurisprudencial *quanto à possibilidade de a fiscalização questionar o resultado auferido no exterior por empresa controlada por contribuinte brasileiro*, indicando como *paradigma* o Acórdão nº **1201-001.690**.

Despacho de fls. deu seguimento ao Apelo nos seguintes termos:

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que esta restou devidamente demonstrada pela Fazenda Nacional.

No caso dos presentes autos, a Fiscalização questionou as demonstrações contábeis da empresa estrangeira AMBEV 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 conta disso, recompôs a apuração do lucro da empresa estrangeira e, a partir dos novos resultados encontrados, promoveu a autuação da controladora brasileira AMBEV S/A.

Examinando este contexto à luz do art. 25 da Lei nº 9.249/1995 e do art. 2º da IN SRF nº 213/2002, o acórdão recorrido concluiu por cancelar a exigência dos créditos tributários, com base no entendimento de que “*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*”. Ponderou a decisão que “é

ilógico pensar (...) 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”.

O Acórdão n.º 1201-001.690, único paradigma indicado pela recorrente, de fato apresenta entendimento diverso.

Aquela decisão analisa situação semelhante à encontrada no presente processo: a Fiscalização questionou a dedução de algumas despesas que impactaram a formação do resultado da sucursal que a contribuinte brasileira mantinha em Angola. A defesa alegou que tais despesas diriam respeito a indenizações que a sucursal angolana teve que pagar para fins de desapropriações necessárias à execução de obras naquele país, mas a Fiscalização considerou que a documentação apresentada não foi suficiente para comprovar a natureza dos pagamentos efetuados. Por conta disso, a controladora brasileira foi autuada a partir dos novos resultados da empresa estrangeira, recompostos pela Fiscalização.

O acórdão paradigma, ao analisar o argumento recursal da contribuinte de que a legislação não autoriza “este tipo de ‘auditoria’, e muito menos a realização de ‘ajustes’ e glosas nas demonstrações financeiras da entidades estrangeiras”, lançou mão do art. 25 da Lei n.º 9.249/1995 para concluir que seu “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”, afirmando ainda a obrigação do sujeito passivo de “comprovar, de acordo com a legislação brasileira, a apuração dos lucros no exterior”.

Constata-se assim que os acórdãos recorrido e paradigma efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito do tema em questão.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria “**possibilidade de a Fiscalização questionar o resultado auferido no exterior por empresa controlada por contribuinte brasileiro**”.

Chamada a se manifestar, o sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 1.873/1.904). Questiona o conhecimento recursal sob a premissa de dessemelhança fática entre os casos comparados. Em suas palavras:

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 autuado **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 cem páginas** (fls. 21/127) 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*”, **valendo ressaltar tratar-se no caso concreto inclusive de demonstrações contábeis auditadas**.

Diferença passível de constatação também na decisão da DRJ e do voto do relator do acórdão paradigmático, nos quais se observa que **no acórdão paradigma 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 pelo Recorrido 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, que, de qualquer forma, não merece provimento, como passa a Recorrida a demonstrar.

No mérito, aduz a contribuinte que nenhum reparo cabe à decisão ora recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial fazendário é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, notadamente a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, previsto no art. 67 do Anexo II do “antigo” Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), bem como no art. 118 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, *in verbis*:

RICARF/2015:

Art. 67 - Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º - Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 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.

(...)

RICARF/2023:

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.

(...)

§ 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.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese da comparação das decisões sinalizarem que as conclusões jurídicas são diversas em

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

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 Actividades 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 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 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 embasem 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:

[...]

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.

Conclusão

Pelo exposto, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli