



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720130/2017-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.263 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente AMBEV S.A. (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

DECISÃO RECORRIDA. INOVAÇÃO. RAZÕES DE DECIDIR. NULIDADE.

A decisão de piso, além do dever de apreciar os argumentos trazidos e pertinentes à lide, deve-se limitar, em sua razão de decidir, aos fundamentos legais e motivações considerados na peça acusatória. Eventual inovação em relação ao critério jurídico da autuação implica em nulidade da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, preliminarmente, afastar a arguição de nulidade do lançamento e dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a nulidade da decisão recorrida, determinando o retorno dos autos à Autoridade Julgadora *a quo*, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Letícia Domingues Costa Braga votou pelas conclusões no tocante à preliminar de nulidade do lançamento.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Nelso Kichel, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Inicialmente, de se ver como foi construído o lançamento de ofício do IRPJ apontado no Auto de Infração, e daí partir para as suas particularidades, conforme descrito no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Do Auto de Infração – Lançamento de IRPJ

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ

Falta de recolhimento de IRPJ, conforme detalhadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	324.726.727,60	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Artigos 219, 221, 222, 228, 230, 231, 247 a 250, 395 e 841, todos do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99);

Artigo 3º da Lei nº 9.249/95;

Artigos 129 e 132 do CTN.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, conforme detalhadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Fato Gerador	Multa
31/12/2012	162.363.363,80

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2012 e 31/12/2012:

Artigo 129 e 132 do CTN.

Artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007;

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele

Na DIPJ/2013, ano calendário de 2012, da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (antes da incorporação), temos os seguintes dados então informados na **Ficha 11 – Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa**, para o mês de **dezembro** de 2012:

Base de Cálculo do Imposto de Renda	R\$ 1.441.635.288,93
IRPJ (15%)	216.245.293,34
Adicional de IRPJ	144.139.528,89
DEDUÇÕES	
(-) IR devido em meses anteriores (*)	30.930.199,65
(-) IR retido na fonte	4.727.894,98
(-) IR pago no Exterior s/ Lucros	324.726.727,60
IR A PAGAR	0,00

(*) Conforme DCTF de janeiro de 2012, este valor contempla R\$ 1.734.761,75 a título de pagamento da **estimativa de janeiro de 2012** e de R\$ 29.195.437,90 também a título desta estimativa, mas por **compensação**, com utilização de crédito a título de **IRPJ saldo negativo** de períodos anteriores, no caso do ano de **2011**, o qual, segundo informa o TVF, foi indeferido, sendo, portanto, **não homologada** a compensação de R\$ 29.195.437,90.

Os demais meses, de fevereiro a novembro, constaram bases de cálculo **negativas**.

Ainda trazendo dados da DIPJ, o relato fiscal:

*19. Já na **Ficha 12A (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real)** da DIPJ do ano de 2012, a Ambev assim demonstrou o seu suposto saldo negativo de IRPJ apurado no ano (são reproduzidas apenas as linhas de interesse não zeradas – valores em R\$):*

Ficha 12A – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - 2012	
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
À alíquota de 15%	216.245.293,34
Adicional	144.139.528,89
DEDUÇÕES	
Imposto pago no exterior	290.637.585,18
Imposto de Renda retido na fonte	4.727.894,98
Imposto de Renda mensal pago por estimativa	355.656.927,25
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	- 290.637.585,18

Tabela 8 – Demonstrativo do suposto saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2012 (DIPJ)

Nota: o valor de R\$ 355.656.927,25 contempla o resultado da soma das importâncias de R\$ 324.726.727,60 e de R\$ 30.930.199,65 (Ficha 11, supra).

Considerando os dados até aqui então, teríamos a formação do declarado saldo negativo de IRPJ de 2012, conforme apontado no TVF:

		Parcelas componentes	Soma das parcelas
(+)	IR total devido apurado na DIPJ (15% + adicional)	216.245.293,34 + 144.139.528,89	360.384.822,23
(-)	Pagamentos	1.734.761,75	1.734.761,75
(-)	Imposto pago no exterior	290.637.585,18 + 324.726.727,60	615.364.312,78
(-)	Imposto de Renda retido na fonte	4.727.894,98	4.727.894,98
(-)	Compensação com saldo negativo de períodos de apuração anteriores	29.195.437,90	29.195.437,90
(=)	SALDO NEGATIVO DE IRPJ APURADO NA DIPJ DO ANO-CALENDÁRIO DE 2012		- 290.637.585,18

Tabela 9 – Determinação das parcelas componentes do suposto saldo negativo de IRPJ de 2012

Informações complementares e extraídas do TVF:

- que o suposto crédito de R\$ 290.637.585,18 foi objeto do PER/DCOMP nº 20927.08284.291013.1.7.02-2490 onde foram examinadas as deduções supra, tendo a autoridade fiscal da DERAT concluído no item relativo aos valores deduzidos a título de IR pago no exterior:

De acordo com a legislação citada, os documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 112/276 do processo 10880.724576/2016-27 e fls. 39/200 do processo 10880.724745/2016-29) não serão admitidos para a comprovação da quitação do montante de R\$ 836.895.465,38, utilizado como dedução do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário 2012, pois:

- Foram apresentados unicamente em língua estrangeira, sem a correspondente tradução para a língua portuguesa, por tradutor juramentado;
- O contribuinte não apresentou os comprovantes de quitação do IR no exterior, devidamente reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro.
- O contribuinte não demonstrou ter atendido os limites de utilização de IR do exterior definidos na Lei 9.249/1995 e na Instrução Normativa SRF 213/2002. Ao contrário, verificou-se utilização acima dos limites legais, conforme abaixo discriminado:

Tributo	Valor devido no AC 2012	Valor do IR do exterior utilizado como dedução
IRPJ	R\$ 360.384.822,23	R\$ 615.364.312,78
CSLL	R\$ 138.778.028,59	R\$ 221.531.152,60

Por meio do Despacho Decisório proferido no processo administrativo de nº 10880.971102/2016-72, que trata então do suposto crédito correspondente ao saldo negativo de

IRPJ de 2012, apreciou-se individualmente as deduções consideradas na formação do referido saldo negativo, de onde se concluiu, conforme assim constou no presente TVF:

29. O demonstrativo a seguir resume os valores informados pela Ambev em sua DIPJ do ano-calendário de 2012 e aqueles confirmados pela administração tributária no já citado despacho decisório em que foi apreciado o suposto crédito pleiteado por meio de PER/COMP (valores em R\$):

	Valor informado na DIPJ do ano de 2012	Valor confirmado pela administração tributária
Pagamentos	1.734.761,75	1.734.761,75
IRRF	4.727.894,98	4.727.894,98
IR pago no exterior	615.364.312,78	0,00
Compensação com saldo negativo anterior	29.195.437,90	0,00
Total	651.022.407,41	6.462.656,73

Tabela 10 – Deduções do IRPJ pleiteadas e deduções confirmadas pela administração tributária

30. Insurgindo-se contra o aludido despacho decisório denegatório exarado pela unidade competente da Receita Federal, a interessada apresentou manifestação de inconformidade dirigida à autoridade julgadora da primeira instância administrativa, que já apreciou o recurso interposto e o julgou improcedente. Essa decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 16-77.019 (fls. 5499/5536), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP) no já citado processo administrativo nº 10880.971102/2016-72. Em decorrência dessa decisão da DRJ/SP, a interessada interpôs recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), o qual, neste momento, ainda se encontra pendente de julgamento.

Neste tópico, a autoridade fiscal autuante discorre sobre a não homologação de compensação de estimativas, cujos efeitos, já de conhecimento geral, conduziram a autoridade a considerar o valor glosado como parte do saldo negativo de IRPJ do ano de 2012.

Em suas palavras, a conclusão:

43. Destarte, uma vez consolidado o entendimento de que a administração tributária dispõe de instrumento hábil para a cobrança do citado débito de R\$ 29.195.437,90 (correspondente a uma parcela da estimativa de janeiro de 2012, cuja compensação foi declarada em DCOMP), esse valor deve ser excluído do montante ora lançado, sob pena de se exigir indevidamente do sujeito passivo esse mesmo valor em duplicidade. Assim, o montante de IRPJ do ano-calendário de 2012 a ser lançado pode ser assim determinado (valores em R\$):

(+)	Imposto devido apurado na DIPJ	360.384.822,23
(-)	Pagamento confirmado	1.734.761,75
(-)	IRRF confirmado	4.727.894,98
(-)	Débito de estimativa confessada em DCOMP	29.195.437,90
(=)	IRPJ a constituir	324.726.727,60

Tabela 11 – IRPJ do ano-calendário de 2012 a constituir

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do Auto de Infração, a Contribuinte apresentou sua impugnação, que a seguir a transcrevo, utilizando-se do seu resumo conforme consta no relatório da decisão de piso:

- em preliminar, que os lançamentos são nulos, pois são mal elaborados e mal instruídos:

Como visto acima, as autuações fiscais em foco decorrem da glosa do crédito correspondente ao Imposto pago no exterior, deduzido na determinação dos montantes devidos a título das estimativas do mês de dezembro de 2012 e do IRPJ e CSL a pagar no encerramento do respectivo período-base, tendo o i. Fiscal autuante se pautado exclusivamente nas “Observações sobre a não validação dos valores de IR do Exterior: Processos: 10880.724576/2016-27 (SN IRPJ AC 2012) e 10880.724745/2016-29 (SN CSLL AC2012)” (fls. 5469 a 5473 e 5478 a 5482 do e-processo), que levaram ao indeferimento da restituição/compensação dos saldos negativos daqueles tributos nos autos dos processos administrativos no 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17.

Note-se que para justificar a lavratura dos Autos de Infração ora impugnados, o i. Fiscal autuante simplesmente se reportou às “observações” feitas em 2016 por outro agente fiscal a respeito do Imposto pago no exterior por controladas da Impugnante, mas que se inseriam em contexto específico, completamente diverso do atual, não tendo feito uma única intimação específica tendente a apurar se tais observações seriam ou não procedentes e permaneceriam válidas na atualidade.

Pois bem. De acordo com a passagem reproduzida no TVF das “Observações sobre a não validação dos valores de IR do Exterior (...)”, o referido crédito do imposto pago no exterior não teria sido aceito pela fiscalização de 2016, pois (i) os documentos apresentados naquela oportunidade pela Impugnante não estariam traduzidos para a língua portuguesa; (ii) não teriam sido apresentados naquela ocasião os comprovantes de quitação do Imposto pago no exterior “devidamente reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consultado brasileiro”; e (iii) não teria sido demonstrado àquela

fiscalização o atendimento aos limites de utilização do Imposto pago no exterior previstos na legislação do Imposto de Renda.

Verifica-se assim que o não reconhecimento dos saldos negativos de 2012, em razão da recusa do crédito correspondente ao Imposto pago no exterior, fundamentou-se única e exclusivamente em pretensos vícios atinentes à comprovação do recolhimento do referido imposto, constatados nos trabalhos de fiscalização realizada em 2016 tendentes a apurar a legitimidade dos saldos negativos apurados pela Impugnante.

Por oportuno, saliente-se que o agente fiscal responsável pela análise dos pedidos de restituição/compensação dos saldos negativos apurados no encerramento do ano-base 2012, não questionou o direito à dedução do Imposto pago no exterior propriamente dito, mas apenas a impossibilidade de seu aproveitamento em razão da falta de apresentação dos documentos comprobatórios nos termos solicitados.

Contudo, após ter sido intimada dos despachos decisórios proferidos nos autos dos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, a Impugnante juntamente com as suas manifestações de inconformidade providenciou a apresentação da documentação comprobatória do Imposto pago no exterior, acompanhada de Laudo Técnico de Natureza Contábil da KPMG Assessores Ltda. (KPMG), que atestou o atendimento aos requisitos previstos na legislação tributária, bem como a legitimidade de tal documentação para fins do aproveitamento daquele Imposto.

Posteriormente, após ter sido intimada das decisões da DRJ, mediante as quais foram levantados novos questionamentos acerca do suposto descumprimento das regras legais pertinentes, a Impugnante interpôs recursos voluntários, instruindo-os com o Laudo Técnico de Natureza Contábil e Fiscal Complementar àquele primeiro laudo (doc. 02), mediante o qual aquela renomada empresa de auditoria atestou expressamente que a documentação disponibilizada pela Impugnante e anexada aos autos daqueles processos administrativos é suficiente e hábil para comprovar o direito à dedução do Imposto pago no exterior, nos termos da legislação do Imposto de Renda.

Sendo assim, “data maxima venia”, não são necessárias longas considerações para que se conclua que as alegações fiscais de 2016, refletidas nas “Observações sobre a não validação dos valores de IR do Exterior (...)” (fls. 5469 a 5473 e 5478 a 5482 do e-processo) não poderiam agora justificar o não reconhecimento do crédito relativo ao imposto pago no exterior e, conseqüentemente, a formalização dos lançamentos tributários em questão.

Realmente, se a fundamentação para a não aceitação do imposto pago no exterior em 2016 foi somente a falta de apresentação de documentação ou sua apresentação de forma insatisfatória, jamais poderia o i. Fiscal autuante, 1 (um) ano depois, simplesmente se reportar àquela fiscalização para realizar nova glosa, sem antes intimar a Impugnante para apresentar aqueles documentos que agora já poderia ter providenciado (como é o caso)

Aliás, prova inequívoca de que as considerações feitas pelo outro agente fiscal não justificam em absoluto a lavratura dos Autos de Infração ora impugnados reside no fato de que a discussão acerca de eventual desrespeito aos limites de utilização do crédito do Imposto pago no exterior, constante daquele feito e

reproduzida pela fiscalização nestes autos, é absolutamente irrelevante no caso concreto.

Com efeito, tanto a fiscalização anterior como os acórdãos da DRJ proferidos nos autos dos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17 admitiram textualmente a possibilidade de o contribuinte compensar o crédito correspondente àquele imposto até o limite dos valores do IRPJ e CSL devidos no encerramento de cada período-base.

Nesse contexto, ainda que a interpretação dada pela fiscalização de 2016 ao “caput” do art. 26 da Lei nº 9.249/95 estivesse correta, o que se admite apenas para fins de argumentação, tal dispositivo legal restringiria quando muito a compensação de **eventual excesso** do imposto pago no exterior em relação ao IRPJ e CSL devidos no encerramento do período de apuração, o que é objeto de discussão nos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, mas **jamais a compensação até o valor devido desses tributos, no próprio ano-base, que é do que se cuida nestes autos.**

Evidencia-se, portanto, que **a motivação e instrução dos Autos de Infração ora impugnados são falhas e deficientes**, uma vez que **o i. Fiscal autuante simplesmente tomou de empréstimo alegações feitas por outro agente fiscal, noutros processos administrativos, não se preocupando em verificar se tais alegações seriam suficientes e ainda válidas na atualidade para demonstrar/comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.**

Com efeito, não obstante o presente processo administrativo tenha sido instruído com inúmeros Termos de Intimação (Diligência e Fiscalização) e respectivas respostas, verifica-se que a quase totalidade dos questionamentos feitos mediante esses termos não versa sobre a suposta infração imputada à Impugnante.

De fato, como já salientado **o i. Fiscal autuante não lhe encaminhou qualquer intimação específica, a fim de obter novos esclarecimentos e documentos acerca do Imposto pago por suas controladas no exterior, que pudessem infirmar ou corroborar as conclusões a que chegou outro agente fiscal que examinou os pedidos de restituição/compensação dos saldos negativos do IRPJ e CSL.**

Nesse contexto, ao deixar de aprofundar as suas investigações para reunir os elementos caracterizadores da infração imputada à Impugnante, o i. Fiscal autuante violou frontalmente o disposto no “caput” do art. 142 do CTN, “*verbis*”:[...]

[Transcreve algumas ementas de julgados administrativo]

Como visto acima, no caso concreto o i. Fiscal autuante não teve o cuidado de verificar se as razões que levaram a fiscalização a indeferir em 2016 a restituição/compensação dos saldos negativos do IRPJ e CSL, apurados pela Impugnante no ano-base 2012, continuariam válidas em 2017 para justificar o lançamento realizado.

Tanto isso é verdade que o i. Fiscal autuante não analisou os documentos apresentados pela Impugnante nos autos dos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17 a fim de verificar se os

mesmos supririam (como de fato supriram) as deficiências dos comprovantes de recolhimento do Imposto pago no exterior que haviam sido apontadas por outro agente fiscal.

*Parece claro, portanto, que os Autos de Infração em foco não estão bem fundamentados, o que resulta em manifesto cerceamento do direito de defesa da Impugnante e na consequente **nulidade dos mesmos por falta de motivação.***

- quanto à comprovação do imposto pago no exterior:

Como visto acima, os Autos de Infração ora impugnado foram lavrados com base nos mesmos argumentos utilizados nos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17 para justificar o indeferimento da restituição/compensação dos saldos negativos do IRPJ e CSL, apurados em 31.12.2012.

Nos autos daqueles processos administrativos, a fiscalização glosou a dedução do Imposto pago no exterior alegando que os respectivos comprovantes de recolhimento não poderiam ser aceitos, uma vez que os mesmos não estavam traduzidos e consularizados, além de não ter sido observado o limite legal de dedução do referido imposto.

*No entanto, a não apresentação naquela ocasião dos documentos comprobatórios do Imposto pago no exterior, **nos termos em que solicitados pela fiscalização**, não decorreu da suposta inexistência de tais documentos, mas sim da simples impossibilidade material de sua apresentação no curto prazo então concedido.*

Ademais, não se pode olvidar que o i. Fiscal consignou no TVF, que instrui os Autos de Infração em foco, que a Impugnante apresentou contra os despachos decisórios proferidos nos autos daqueles processos administrativos manifestações de inconformidade e, após ser intimada das decisões da DRJ julgando-as improcedentes, interpôs recursos voluntários.

*Contudo, o i. Fiscal autuante não se preocupou em analisar o teor das referidas manifestações de inconformidade e recursos voluntários. Tivesse o mesmo analisado as referidas peças processuais, verificaria que na atualidade todas as falhas apontadas foram já superadas pela documentação apresentada pela Impugnante naqueles autos, **validadas por Laudo Técnico de Natureza Contábil da KPMG (cópia anexa – doc. 02).***

Com efeito, aquela renomada empresa de auditoria independente atestou que os resultados auferidos pelas empresas que pagaram o Imposto no exterior compuseram as bases de cálculo do IRPJ e da CSL no período-base 2010, e que a dedução do imposto pago no exterior observou os limites previstos na legislação do Imposto de Renda.

Para que não reste dúvida quanto à procedência dos fundamentos que amparam a pretensão da Impugnante de ver reconhecido o seu direito à dedução do Imposto pago no exterior na apuração dos saldos do IRPJ e CSL, referentes ao ano-base 2010, a Impugnante pede vênia para transcrever as seguintes passagens do Laudo Técnico de Natureza Contábil Complementar (doc. 02) que infirmam as alegações fiscais refletidas nas “Observações sobre

a não validação dos valores de IR do Exterior (...)” (fls. 5469 a 5473 e 5478 a 5482 do e-processo):

[...]

*Pelos excertos acima reproduzidos, verifica-se claramente que ao contrário do que supôs o i. Fiscal autuante, **partindo de considerações feitas por outro agente fiscal em 2016 e sem qualquer aprofundamento de seus trabalhos, os documentos posteriormente juntados pela Impugnante nos autos dos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17 e ora anexados comprovam o direito da Impugnante à dedução do imposto pago no exterior, como expressamente atestado pela KPMG.***

*Quanto à suposta inobservância “dos limites de utilização do IR do exterior definidos na Lei 9.249/1995 e Instrução Normativa SRF 213/2002”, **trata-se de discussão totalmente inaplicável à hipótese dos autos**, visto que tanto a fiscalização como a DRJ admitem nos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17 a possibilidade de a Impugnante deduzir o imposto pago no exterior até o limite do IRPJ e CSL devidos no encerramento do ano-base, como aliás expressamente previsto no art. 14, §§ 7º e seguintes, da Instrução Normativa SRF nº 213/02.*

Nesse contexto, ainda que se entenda que a utilização do crédito relativo ao imposto pago no exterior não poderia gerar saldo negativo daqueles tributos, o que se admite apenas para fins de argumentação, no caso dos autos a Impugnante possui crédito em montante suficiente para absorver a totalidade dos valores lançados a título de IRPJ e CSL, sendo inócua aquela argumentação.

Vale ressaltar que além desses pontos nos quais residem os argumentos da fiscalização, o trabalho técnico preparado por aquela empresa de auditoria atestou o cumprimento dos demais requisitos legais para aproveitamento do crédito decorrente do pagamento do imposto no exterior, incidente sobre os lucros e resultados computados na determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSL, valendo transcrever as conclusões daquele trabalho, “verbis”:[...]

Como se vê, os Laudos Técnicos preparados pela KPMG comprovam de maneira inequívoca o direito da Impugnante à compensação do Imposto pago no exterior, afastando, por conseguinte, os argumentos contrários ao reconhecimento desse direito constantes nos despachos decisórios proferidos nos autos dos processos nº 16692.720481/2014-76 e 10880.913011/2015-31 e, posteriormente, nos acórdãos da DRJ.

Assim, pelas razões acima expostas devem ser canceladas as exigências fiscais em questão.

[...]

Em sessão de 26 de julho de 2018, a DRJ encarregada do julgamento do processo superou a preliminar arguida e decidiu pela realização de **diligências**, que a seguir se reproduz excertos:

Não obstante, ocorre que a matéria a ser analisada nesta autuação é a mesma que está sendo analisada no PAF nº 10880.971103/2016-17, ou seja, enquanto

nesse outro processo se analisa se havia imposto de renda pago no exterior em 2012 e quanto poderia ser compensado no Brasil, para se saber se havia SNIRPJ/AC-2012 e SNCSLL/AC-2012 e quais seriam esses valores; neste autos, também se faz necessário se saber se havia imposto de renda pago no exterior e qual o montante que poderia ser compensado no Brasil, para se saber se os créditos lançados ora em julgamento são total ou parcialmente procedente ou mesmo se devem ser totalmente cancelados.

[...]

Assim, com o fito de evitar, na medida do possível, decisões divergentes sobre a mesma matéria, ainda que não estejamos vinculados a qualquer decisão que venha a ser proferida pela 1ªTO/4ªCâm./CARF nos autos do PAF nº 10880.971103/2016-17, voto por converter este julgamento em diligência, para que a DERAT/SPO junte, a estes autos, cópia de todos os documentos, intimações, respostas da impugnante, relatório de diligência, manifestação da impugnante ao relatório de diligência, provas e todo e qualquer outro documento que venha a ser juntado ao PAF nº 10880.971103/2016-17 em atendimento à Resolução nº 1401000.538.

Em atendimento, consta, às fls.11835, Despacho da SERAT/SP:

Juntados a estes autos cópia de todos os documentos, intimações, respostas da impugnante, relatório de diligência, manifestação da impugnante ao relatório de diligência, provas e todo e qualquer outro documento juntado ao PAF nº 10880.971103/2016-17, informamos que, após apresentação de Recurso do relatório de diligência pelo contribuinte (fls. 8573/8587), o referido PAF retornou para análise pela 1ª TO/4ªCâm./CARF.

DA DECISÃO DE PISO

Por meio do Acórdão de nº 03-84.674, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BSB, em sessão de 14 de maio de 2019, manteve integralmente o lançamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

A contribuinte não pode compensar imposto de renda pago por controlada indireta no exterior e, caso esse imposto tenha compensado o imposto de renda devido pela controlada direta, é ônus do contribuinte demonstrar que tal compensação foi aceita pelo Estado de domicílio da controlada direta. O imposto de renda pago no exterior compensável no Brasil é aquele devido e pago pela controlada/coligada direta, respeitado o limite estabelecido pela legislação brasileira.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

[...]

Voto

A impugnação é tempestiva e foi subscrita por mandatários com poderes para tal, razão pela qual voto por seu conhecimento.

DAS PRELIMINARES

De plano, voto por afastar a preliminar de nulidade suscitada, pois não há qualquer óbice legal à lavratura de autos de infração decorrentes de outras ações fiscais, nem mesmo do uso de provas emprestadas. No caso em tela, uma vez negado o SNIRPJ/AC-2012 e o SNCSSL/AC-2012, os quais eram pleiteados em processo de compensação, por não ter a impugnante logrado comprovar os recolhimentos de imposto de renda no exterior, cabia à Fiscalização constituir os créditos tributários ora em julgamento, já que restou demonstrado que o IRPJ e a CSLL devidas não estavam constituídos, o que está muito bem explicado no seguinte trecho do TVF:[...]

Insurge-se também a impugnante contra o fato de a Autoridade Fiscal não lhe ter encaminhado “qualquer intimação específica, a fim de obter novos esclarecimentos e documentos acerca do Imposto pago por suas controladas no exterior, que pudessem infirmar ou corroborar as conclusões a que chegou outro agente fiscal que examinou os pedidos de restituição/compensação dos saldos negativos do IRPJ e CSL. Ora, salvo em poucas hipóteses previstas em lei, como por exemplo aquela disposta no art. 42 da Lei 9.430/96, não há qualquer obrigação de a Autoridade Lançadora intimar o fiscalizado antes da lavratura do auto de infração, se os elementos de prova de que dispõe já são bastantes e suficientes para fundamentar a autuação.

Assim, voto por afastar as preliminares de nulidade suscitadas pela impugnante.

DO MÉRITO

Em sua peça de defesa, a impugnante alega que a Autoridade autuante não teve o cuidado de verificar se as razões que levaram a fiscalização a indeferir em 2016 a restituição/compensação dos saldos negativos do IRPJ e CSL, apurados pela Impugnante no ano-base 2012, continuariam válidas em 2017 para justificar o lançamento realizado, pois não analisou os documentos apresentados pela Impugnante nos autos dos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17 a fim de verificar se os mesmos supririam (como de fato supriram) as deficiências dos comprovantes de recolhimento do Imposto pago no exterior que haviam sido apontadas por outro agente fiscal.

Em ambos os processos citados, as decisões de primeira instância foram desfavoráveis à impugnante. Além disso, a Resolução proferida pelo CARF, nos autos do PAF nº 10880.971103/2016-17, no qual se discute o SNCSSL/AC 2012, deixou claro que os documentos juntados pela contribuinte naqueles

autos não eram suficientes para demonstrar o seu crédito. Quanto ao Processo Administrativo nº 10880.971102/2016-72, no qual se discute o SNIRPJ/AC 2012, ele se encontrava pendente de julgamento no CARF, quando esta Turma baixou, em 26/07/2018, esses autos em diligência para que fossem juntadas cópias de todos os documentos juntados ao PAF nº 10880.971103/2016-17 em cumprimento da diligência determinada pelo CARF. Em 24 de janeiro de 2019, a 2ªTO/3ªCâm./1ª Sejul do CARF também baixou o PAF nº 10880.971102/2016-72 em diligência, para as mesmas providências solicitadas na diligência determinada nos autos do PAF 10880.971103/2016-17, porém, hoje, ainda sem resposta da Unidade diligenciada.

Vale esclarecer que, nos PAF nºs 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, está em análise todo o crédito de imposto de renda pago no exterior declarado pela impugnante na DIPJ/AC 2012, tanto para compensar estimativa como os tributos apurados no ajuste anual e que resultou nos saldos negativos de tributos (CSLL e IRPJ), o que difere destes autos, já que, por ora, analisamos apenas o crédito suficiente para compensar o IRPJ-estimativa e CSLL-estimativa de dezembro de 2012, pois, em se confirmando tais valores, restaria baldada a autuação já que não haveria também qualquer tributo (IRPJ e CSLL) devido no ajuste.

[...]

Quanto à diligência solicitada pelo CARF nos autos do PAF nº 10880.971103/2016-17, vale a transcrição do voto da Relatora da Resolução nº 1401000.538, de 12/04/2018, in verbis:

“[...]

Aduz a Recorrente que adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no Ano-calendário em questão aproximadamente R\$2.5bilhões de lucros auferidos por suas controladas no exterior. Este valor relevante é clara evidência de que haveria imposto de renda pago no exterior a ser compensado e de que se tratava de empresas relacionadas ao grupo, não fossem, não haveria que se falar em adição de tais lucros aos resultado da Recorrente.

Para melhorar e complementar o acervo probatório de seu crédito, a Recorrente anexou ao seu Recurso Voluntário LAUDO TÉCNICO DE NATUREZA CONTÁBIL COMPLEMENTAR, com base no qual pretendeu demonstrar que (i) todos os comprovantes de recolhimento do imposto de renda pago no exterior utilizados para compor o saldo negativo ora discutido estão consularizados e devidamente traduzidos para o português; (ii) os valores pagos correspondem a imposto de renda efetivamente apurado e devido por controladas indiretas da Recorrente; (iii) os valores de imposto de renda compensados no exterior foram efetivamente aceitos pelas respectivas autoridades locais; (iv) a Recorrente é efetivamente controladora das empresas que efetuaram o pagamento do imposto de renda no exterior; e (v) os resultados de suas controladas indiretas que efetuaram pagamento do imposto de renda no exterior foram efetivamente oferecidos à tributação no Brasil.

Observe-se que, se o lucro no exterior é computado no cálculo do lucro real (e só no lucro real) e existe um comprovante de recolhimento de imposto no exterior legítimo apresentado pela empresa, basta verificar o limite de compensação e efetuar o confronto de débito e crédito.

Embora tal complementação da prova tenha se efetivado já na fase recursal, em razão aos princípios da Verdade Material, exercício de contraditório pleno, não vejo impedimento algum quanto a recepção destes documentos, já que tem por escopo principal solucionar e esclarecer as dúvidas levantadas no acórdão DRJ.

Os esclarecimentos complementares trazidos aos autos são atinentes à elaboração pela KPMG ASSESSORES LTDA. ("KPMG"), de um LAUDO TÉCNICO DE NATUREZA CONTÁBIL COMPLEMENTAR (doc. 02, "Laudo Complementar"), tendo por objeto a situação litigiosa.

Isto porque, o Laudo Complementar incluiu os comprovantes de pagamento do IR no exterior em versões originais (fls.1.329 a 1.479), acompanhados das consularizações e traduções juramentadas (fls.1.480a1.745) e legislações dos países onde o IR foi pago (também com traduções juramentadas), que confirmam que os documentos apresentados são os documentos para recolhimento do IR incidente nos respectivos países - incluindo-se nisto até mesmo cópias dos processos de autorização das compensações na Argentina (fls.2.984a3.608).

Ainda conforme anota a Recorrente, o Laudo Complementar ainda constatou que ela efetivamente detém investimentos indiretos nas empresas que pagaram IR incidente no exterior (com base em demonstrações financeiras e documentos societários das empresas) e que os respectivos resultados compuseram a adição de lucros no exterior de aprox. R\$2,5 Bilhões (com base nas demonstrações financeiras).

Diante de todo o exposto, voto no sentido de aceitar o laudo e devolver para a unidade de origem para analiticamente analisar os limites cumpridos os requisitos exigidos pela DRJ reavaliar os valores compensados.

Acredito ser desnecessária a comprovação de que a legislação prevê o imposto no exterior, pois é evidente que a Empresa não pagaria imposto desnecessário (e o pagamento é comprovado pelas guias) para, depois, tentar compensá-lo, de forma limitada, com o imposto pago no Brasil. Seria um planejamento tributário para perder.

Desta forma, considerando que nenhum documento foi analisado no início deste procedimento de compensação e que a Recorrente alega ter apresentado os documentos em resposta a intimação fiscal inicial, considerando ainda que a prova do direito creditório incumbe à Recorrente, entendo que este processo deve retornar à Unidade de origem, convertendo-se o julgamento em diligência, para que a Recorrente seja intimada a:

- a) comprovar, de forma objetiva e direta, o vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada empresa cujo pagamento no exterior estiver sendo objeto de pedido de compensação;*
- b) apresentar, de forma objetiva, o demonstrativo de que o lucro relativo aos valores a serem compensados foi oferecido à tributação, de forma deixar clara a composição dos totais constantes das declarações. bem como os correspondentes documentos contábeis;*
- c) apresentar o demonstrativo de cálculo do limite de compensação, nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior;*

d) apresentar os comprovantes de quitação consularizados, ou, a comprovação de que eles são legítimos, o que pode ser feito com a juntada da lei que estabelece sua utilização com tradução juramentada. Neste ponto pode ser considerado o laudo anexado ao Recurso Voluntário, a critério da autoridade encarregada da diligência;

e) apresentar o demonstrativo de conversão para o Real dos impostos pagos no exterior;

Após a entrega dos documentos, a autoridade deve apresentar relatório acerca do pedido, informando o resultado da diligência à AMBEV, abrindo prazo de 30 dias para o exercício do contraditório, retornando o processo à turma para decisão.”

Note-se que, conforme transcrito acima, a diligência determinada pelo CARF era para que a recorrente, ora impugnante, fosse intimada a: comprovar o vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada empresa cujo pagamento no exterior estiver sendo objeto de pedido de compensação; apresentar o demonstrativo de que o lucro relativo aos valores a serem compensados foi oferecido à tributação; apresentar o demonstrativo de cálculo do limite de compensação; apresentar os comprovantes de quitação consularizados, ou, a comprovação de que eles são legítimos; apresentar o demonstrativo de conversão para o Real dos impostos pagos no exterior; sendo que, somente após o cumprimento desses pontos pela contribuinte, deveria a Autoridade diligenciada apresentar relatório acerca do pedido, informando o resultado da diligência à AMBEV, abrindo prazo de 30 dias para o exercício do contraditório, retornando o processo à turma para decisão.

Não obstante, ao se compulsar os documentos juntados aos autos relativos a tal diligência, verifico que a Autoridade diligenciada apresentou relatório antes de intimar a contribuinte a cumprir os pontos da diligência. Vejamos o que consta da análise e da conclusão do referido relatório (a fls. 8557 e segs.):

“[...]”

IV - Conclusão

14. Apesar de haver solicitado e invocado por diversas vezes desde a intimação em 2016, no despacho decisório e no acórdão da DRJ os **documentos que comprovem a liquidez e certeza do imposto de renda pago efetivamente no exterior individualmente para cada controlada ou coligada, com as respectivas demonstrações financeiras dos lucros que foram disponibilizados do exterior (logicamente com as respectivas traduções e a conversão para o Real), para que seja feita proporcionalmente às participações acionárias nos lucros e nos impostos devidos e pagos no ajuste final dos lucros do exercício fiscal, o contribuinte não logrou apresentar tais documentos de maneira integral, inclusive nos documentos apresentados em anexo ao Recurso Voluntário ora analisado.**

15. Desse modo, entende esta RFB que devam ser analisados apenas os documentos previamente acostados no presente processo, tendo havido a preclusão, por todo o histórico acima detalhado, do direito de concessão de nova oportunidade e prazo de apresentação de documentação adicional, tendo sido as

oportunidades nas fases anteriores mais do que suficientes e portanto, peremptórias.

[...]"

Entre as razões sustentadas pela DRJ para negar provimento à manifestação de inconformidade nos autos do PAF 10880.971103/2016-17 (parágrafo 9 da transcrição acima), não tem relevância para a matéria ora em julgamento a alegação de que a contribuinte teria "excedido o limite para compensação do imposto de renda pago no exterior", pois não se discute, nestes autos, saldo negativo de tributo formado a partir de compensações de tributos pagos no exterior, mas apenas se a contribuinte tinha crédito de imposto de renda pago no exterior suficiente para compensar o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil, já que tanto o IRPJ-estimativa e CSLL-estimativa de dezembro como o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste são decorrentes do reconhecimento da participação nos lucros de controladas no exterior.

Por sua vez, note-se que impugnante se equivoca quando tenta limitar a questão em julgamento apenas à falta de tradução e consularização dos documentos de arrecadação e à não-observância do limite legal de dedução do referido imposto. Ora, há uma questão muito relevante apontada pela DRJ, qual seja, a necessidade de a impugnante demonstrar que a compensação de imposto de renda pagos por controladas/coligadas indiretas com o imposto devido pela controlada direta no exterior foi aceita pela autoridade estrangeira, pois o que é compensável no Brasil é apenas o IR devido e pago por controladas e coligadas diretas.

Da mesma forma, também não poderiam ser aceitos comprovantes correspondentes ao pagamento de antecipações de imposto de renda no exterior sem a respectiva declaração de que se tratam de pagamento de imposto efetivamente apurado como devido.

[...]

O voto condutor da DRJ, deste processo, a partir deste ponto discorre longamente sobre o resultado de diligências e respostas (e Laudo da KPMG) da Recorrente ao resultado das diligências então demandadas pela Resolução CARF (do outro processo, já citado), mas o ponto central que, ao meu sentir, revela, de maneira contundente, a decisão considerada pela DRJ reside no seguinte:

Conforme antes já tratado, para o caso sub examine, é irrelevante qualquer demonstração de participação da impugnante em controlada/coligada indireta. Por sua vez, a impugnante alega que a adição na Ficha 17 da DIPJ do ano-calendário de 2012 no valor de R\$ 2.479.785.682,41, corresponde à somatória dos resultados consolidados em controladas diretas da Recorrente, quais sejam, Ambev Lux e Dahlen, sendo que a Ficha 62 da DIPJ/AC 2012 informa que a impugnante detinha 100% do capital social da Dahlen S/A e 89,83% do capital social da Ambev Luxemburgo.

Assim sendo, o importante, inicialmente, para o deslinde da questão é a demonstração da vinculação do lucro de cada uma dessas controladas com pagamento de imposto de renda realizado no exterior, ou seja, caberia a impugnante primeiro demonstrar qual a origem dos lucros no exterior no

montante de R\$ 2.479.785.682,41 e, após isso, demonstrar os pagamentos de imposto de renda feitos pelas controladas/coligadas direta.

Vale também ressaltar que importa para o julgamento em tela o resultado consolidado na controlada direta (Ambev Lux), como também o imposto de renda por ela devido e quitado, seja pelo pagamento, compensação ou qualquer outro meio admitido em Luxemburgo, desde que devidamente demonstrado nos autos (logicamente, que não se inclui no crédito compensável no Brasil eventual imposto de renda objeto de remissão). Assim, é um equívoco a impugnante pleitear o crédito de R\$ 854.342.725,28 (vide Quadro 16 a fls. 8720) correspondente ao somatório dos impostos pagos por controladas indiretas, pois o imposto compensável no Brasil é o devido e pago por controlada/coligada direta. Alerta-se que as controladas/coligadas da Ambev Lux poderiam ter pago mais imposto de renda do que ela (Ambev Lux) estava autorizada por lei a compensar com o imposto de Luxemburgo, razão pela qual o Quadro 16 (a fls. 8720) é totalmente despiendo para o deslinde da questão.

No quadro 14 constante da transcrição acima, a impugnante para chegar no total declarado como lucros no exterior - R\$ 2.479.785.682,41, somou ao valor da sua participação nos lucros da Ambex Lux - R\$ 1.668.516.751,28 (resultante da aplicação de 89,83% sobre R\$ 1.857.509.840,00) - o valor de R\$ 792.940.499,84, valor que intitulou como “Acréscimos do Valor de Impostos Pagos no Exterior pelas Controladas”. Ora, como já dito antes, o que é compensável no Brasil é o imposto pago pela controlada/coligada direta. Ademais, a impugnante não explica como chegou ao valor de R\$ 792.940.499,84, nem se este valor equivale apenas ao valor do imposto devido e quitado pela Ambev Lux, mesmo porque fala em “controladas”. Ademais, mesmo que se trate apenas do imposto devido e quitado pela Ambev Lux, será que a impugnante aplicou o percentual de participação de 89,83%, para chegar no valor de R\$ 792.940.499,84? Neste mesmo quadro, a impugnante não informa qualquer valor de imposto de renda pago pela Dahlen, tanto que informa que o lucro líquido da Dahlen é o valor a ser reconhecido como receita de participação nos lucros aqui no Brasil (lembrando que ela detinha 100% do Capital social da Dahlen). Por último, verifica-se no Quadro 14 que a KPMG informa que os impostos pagos por controladas somam R\$ 792.940.499,84, enquanto que, no Quadro 16, informa que este montante seria de R\$ 854.342.725,28 (Quadro 16 a fls. 8720).

[...]grifo do Relator CARF

Quanto aos comprovantes de quitação do imposto, a KPMG assim se manifesta na referida Nota citada pela impugnante:

“Durante as análises para a composição do Laudo relativo ao lucro no exterior adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ano – calendário 2012, a Ambev apresentou para análise os comprovantes de Imposto pago no exterior relativo as empresas controladas indiretamente através de sua controlada direta Ambev Luxemburgo.”

Ora, como já dito é irrelevante para o deslinde da questão pagamentos feitos por controladas indiretas, pois o imposto de renda compensável no Brasil é apenas o devido e quitado por controladas/coligadas diretas, ou seja, aquelas que constam das demonstrações individuais da impugnante. [grifo do Relator CARF]

Assim, concluo que diferentemente do que alegou a impugnante, os documentos constantes do PAF nº 10880.971103/2016-17 não suprem as deficiências na comprovação do direito ao crédito de Imposto pago no exterior que levou a autuação ora sub examine.

Quantos aos documentos trazidos pela própria impugnante (a fls. 6931/8526), quando da apresentação da sua impugnação, eles são basicamente os mesmo acima já examinados, ou seja, os Laudos Técnicos e demonstrativos elaborados pela KPMG (a fls. 6931e segs. e 8497 e segs.); comprovantes de recolhimento feitos por controladas indiretas da impugnante, a tradução juramentada do Balanço Patrimonial da Ambev Luxemburgo (sem a demonstração do resultado do exercício); uma série de outros documentos relativos às controladas indiretas da impugnante.

Em suma, restou demonstrado que a receita de participação nos lucros da Dahlen era realmente R\$ 18.318.872,99, mas que não houve qualquer pagamento de imposto sobre tal resultado pela Dahlen. Com relação à Ambex Luxemburgo, as inconsistências nas demonstrações apresentadas pela impugnante não permitem identificar qual o resultado antes do IR dessa controlada que deveria servir de base para o cálculo do valor a ser tributado no Brasil (pela aplicação do percentual de participação no capital social), como também, equivocadamente, a impugnante quer se compensar de impostos pagos por controladas indiretas, sem demonstrar que tais valores foram compensados com o imposto de renda devido pela Ambev Luxemburgo.

DA MULTA ISOLADA

[...]

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em seu recurso, as alegações repetem, de maneira idêntica, as alegações trazidas na Impugnação, já descritas e comentadas no voto da DRJ.

Acrescenta em seu recurso voluntário o seguinte:

De fato, não se apercebeu o i. Fiscal autuante que naqueles processos administrativos a Recorrente havia apresentado Laudos Técnicos de Natureza Contábil e Fiscal produzidos pela empresa de auditoria independente KPMG, que comprovavam o efetivo pagamento do imposto e não foram analisadas naqueles processos, o que “data venia” não poderia ter sido desconsiderado pela fiscalização.

II.1.1 - DA R. DECISÃO RECORRIDA

De se ressaltar que após a interposição dos recursos voluntários nos autos dos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, e tendo em vista os documentos apresentados quanto ao imposto pago no exterior e não analisados pela fiscalização, as Colendas 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara e 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais converteram

os julgamentos em diligência, tendo assim constado da Resolução nº 1401-000.538 (a Resolução nº 1302-000.713 tem redação bem semelhante):

[...]

Primeiramente, cumpre salientar que o entendimento da r. decisão recorrida no sentido de que “é irrelevante para o deslinde da questão pagamentos feitos por controladas indiretas, pois o imposto de renda compensável no Brasil é apenas o devido e quitado por controladas/coligadas diretas, ou seja, aquelas que constam das demonstrações individuais da impugnante” (grifos nossos) em momento algum foi invocado pelo ilustre fiscal autuante como fundamento para a exigência dos tributos e para lavratura dos autos de infração, conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, de modo que essa inovação no fundamento não pode ser considerada, sob pena de violação aos artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional.

De qualquer forma, cumpre demonstrar que **está absolutamente equivocado este entendimento.**

Isto porque a legislação que rege a matéria, quando emprega o termo “sociedade controlada”, não faz qualquer distinção entre “direta” e “indireta”, de modo que a “sociedade controlada” a que se refere a norma diz respeito tanto à controlada direta como à controlada indireta.

De fato, o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, ao definir o momento em que se deve computar na apuração do lucro real os lucros apurados por sociedades controladas ou coligadas no exterior, não faz qualquer distinção no emprego do termo “controlada”, “verbis”:

Outrossim, a Instrução Normativa nº 213/2002, e em especial o parágrafo 6º do artigo 14, não deixa dúvida de que as normas são aplicáveis tanto às controladas diretas quanto às controladas indiretas:

[...]

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

[...]

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, **controlada** ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, **controlada** ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

(...)

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por **controlada**, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

(...)

§ 6º A FILIAL, SUCURSAL, CONTROLADA OU COLIGADA, NO EXTERIOR, DEVERÁ CONSOLIDAR OS TRIBUTOS PAGOS CORRESPONDENTES A LUCROS, RENDIMENTOS OU GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS POR MEIO DE OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS NAS QUAIS TENHA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

(...)”

Deixo aqui de relatoriar os demais argumentos em função do que será proferido no voto.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele conheço.

Inicialmente, cito e transcrevo algumas passagens do decidido no processo abaixo indicado e que serviu de base para o presente lançamento de ofício.

Processo nº 10880.971102/2016-72: SN IRPJ DO ANO DE 2012

Oportuno reproduzir excertos do **voto** proferido no Acórdão nº 16-77.019, pela 3ª Turma da DRJ/SPO, em 31 de março de 2017, o qual serviu de base para o presente lançamento de ofício:

[...]

49. Nos parágrafos 15, 16, 17 e 18, do artigo 14, da IN SRF 213/2002, determina-se qual o tratamento que deve ser dado ao imposto pago no exterior, nas hipóteses em que o contribuinte não tenha apurado lucro real positivo, ou, quando o apura, seu valor é inferior ao dos lucros disponibilizados no exterior.

50. Desta forma, na hipótese de ausência de lucro real, não há que admitir qualquer compensação, porém, o excedente compensável, deverá ser controlado no LALUR para ser utilizado em períodos de apuração subsequentes.

51. Quando a situação é de lucro real positivo, porém, em valor inferior ao dos lucros auferidos no exterior, a compensação fica limitada ao imposto devido e, com relação ao restante do imposto compensável aplica-se o mesmo tratamento que é dado quando não há lucro real.

52. No caso dos autos, a Manifestante apurou, conforme DIPJ do ano-calendário 2012, lucro real de R\$ 1.441.635.288,93, ou seja, positivo, porém, inferior ao que foi adicionado a título de lucros disponibilizados no exterior, o qual importou em R\$ 2.479.785.682,41.

53. Portanto, tomando-se por base os valores declarados pela Manifestante, o valor de R\$ 360.384.822,23, calculado pela Autoridade Administrativa, como sendo o limite do imposto pago no exterior passível de ser compensado com o IRPJ devido no respectivo ano-calendário, está correto, ao passo que o excedente compensável poderia ser utilizado para compensar o imposto devido de anos-calendário subsequentes, desde que tal excedente seja controlado na Parte B do LALUR.

54. Quanto à CSLL, o limite, conforme apontado pela Autoridade Administrativa, é de R\$ 138.778.028,59, o que condiz com a base de cálculo da CSLL devida, informada na DIPJ, no valor de R\$ 1.541.978.095,47.

55. Não obstante a necessidade de observância dos referidos limites, a Manifestante deduziu do IRPJ devido o valor de R\$ 615.364.312,78 e, da CSLL devida, o valor de R\$ 221.531.152,60.

56. A Manifestante alega que cumpriu os limites para o IRPJ e CSLL, uma vez que, nos termos do artigo 26, caput, parágrafo 1º, da Lei 9.249/95, eles devem corresponder aos valores do IRPJ e da CSLL incidentes, no Brasil, sobre os lucros do exterior, na proporção em que estes sejam efetivamente adicionados às respectivas bases de cálculo.

57. Não tem razão a Manifestante, dado que, embora a compensação do imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil seja uma regra para evitar a dupla tributação, não seria razoável deduzir todo o valor compensável, se não há imposto devido, ou quando há, seu valor é inferior ao compensável.

Aqui, portanto, já defino parâmetros a serem observados em eventual compensação de imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil.

Estas posições colocadas e defendidas pela decisão de piso na apreciação do saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2012 merecem destaque, isto porque a Recorrente parece tratar tal questão com um certo descaso, afirmando que tal análise feita pela DRJ não teria relevância, porque, em seu entendimento, a questão dos autos se limitaria à apresentação de provas do imposto pago no exterior.

De certo que se confirmado que o imposto pago no exterior for suficiente para compensar o imposto devido no Brasil, eventual excesso não teria maiores consequências para o deslinde deste processo.

Entretanto, como foi relatoriado não se trata somente de eventual falta de provas, mas também porque não se teria sido respeitado o limite de aproveitamento do imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil (constou no Despacho Decisório, base do lançamento de ofício).

Reproduzo o que constou no presente relatório, onde se demonstra claramente o imposto pago no exterior (se comprovado) então deduzindo integralmente o imposto e adicional

devido no Brasil, com indevida formação (excesso de IR do exterior, compensado) de saldo negativo de IRPJ:

		Parcelas componentes	Soma das parcelas
(+)	IR total devido apurado na DIPJ (15% + adicional)	216.245.293,34 + 144.139.528,89	360.384.822,23
(-)	Pagamentos	1.734.761,75	1.734.761,75
(-)	Imposto pago no exterior	290.637.585,18 + 324.726.727,60	615.364.312,78
(-)	Imposto de Renda retido na fonte	4.727.894,98	4.727.894,98
(-)	Compensação com saldo negativo de períodos de apuração anteriores	29.195.437,90	29.195.437,90
(=)	SALDO NEGATIVO DE IRPJ APURADO NA DIPJ DO ANO-CALENDÁRIO DE 2012		- 290.637.585,18

Tabela 9 – Determinação das parcelas componentes do suposto saldo negativo de IRPJ de 2012

Devo destacar que o presente processo trata de **lançamento de ofício** por falta de comprovação do IR pago no exterior e sua repercussão na apuração do imposto devido no Brasil, de forma que aqui não se está tratando de análise da apuração de saldo negativo de IR de 2012.

Notório que o presente lançamento, conforme constou no **TVF**, decorreu do entendimento exarado no Acórdão nº 16-77.019, acima reproduzido em parte.

A Recorrente insurge-se com relação a esta, digamos, apropriação do entendimento/conclusão então feita pela autoridade autuante no sentido de amparar o presente lançamento de ofício.

Alega a Recorrente:

*Contudo, o i. Fiscal autuante não se preocupou em analisar o teor das referidas manifestações de inconformidade e dos recursos voluntários. Tivesse o mesmo analisado as referidas peças processuais verificaria que na atualidade **todas as falhas apontadas foram já superadas pela documentação apresentada pela Recorrente naqueles autos, validadas por Laudo Técnico de Natureza Contábil da KPMG (doc. 02 da defesa).***

De fato, não se apercebeu o i. Fiscal autuante que naqueles processos administrativos a Recorrente havia apresentado Laudos Técnicos de Natureza Contábil e Fiscal produzidos pela empresa de auditoria independente KPMG, que comprovavam o efetivo pagamento do imposto e não foram analisadas naqueles processos, o que “data venia” não poderia ter sido desconsiderado pela fiscalização.

Creio que até poderia a autoridade autuante ter tomado conhecimento do que continha nas citadas peças de defesa naqueles processos, até porque foram apresentadas em data anterior ao presente lançamento de ofício, entretanto, tal posição não acarretou prejuízo para a defesa da Recorrente, que trouxe aos autos os mesmos documentos então apresentados naqueles processos.

Vimos também que em ambos os processos que tratam da análise de saldo negativo de IRPJ e de CSLL, do ano-calendário de **2012**, foram demandadas, por este Colegiado, por turmas diferentes, a realização de diligências no sentido de se obter uma satisfação/prova quanto aos impostos então pagos no exterior pelas controladas da Recorrente.

Fato lembrado pela Recorrente em seu recurso voluntário:

II.1.1 - DA R. DECISÃO RECORRIDA

De se ressaltar que após a interposição dos recursos voluntários nos autos dos processos administrativos nº 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, e tendo em vista os documentos apresentados quanto ao imposto pago no exterior e não analisados pela fiscalização, as Colendas 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara e 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais converteram os julgamentos em diligência, tendo assim constado da Resolução nº 1401-000.538 (a Resolução nº 1302-000.713 tem redação bem semelhante):[...]

As diligências demandadas tiveram por finalidade a apreciação das provas e Laudo da KPMG então apresentadas pela Recorrente, uma vez que ainda não haviam sido apresentadas e nem objeto de qualquer apreciação, seja por parte da unidade de origem, seja por parte da unidade julgadora.

Dependendo do resultado das diligências, poderia se aproveitar a conclusão neste processo, naquilo que se relaciona com eventual comprovação de recolhimento de imposto no exterior (as diligências solicitaram comprovação dos recolhimentos), por parte das controladas da Recorrente, uma vez que o foco do presente processo é a tributação por ausência de comprovação de imposto pago no exterior.

Já tive oportunidade de citar as diligências demandadas por esta Turma a respeito do processo 10880.971103/2016-17, que trata do saldo negativo de CSLL do ano de 2012, agora trago as diligências demandadas (praticamente as mesmas) por outra turma deste Colegiado, que trata do saldo negativo de IRPJ do ano de 2012, processo 10880.971102/2016-72, cuja decisão de piso serviu de base para o presente lançamento de ofício:

RESOLUÇÃO CARF 1302-000.713, DE 24/01/2019

Segundo o despacho decisório resta ausente a comprovação da incidência do imposto no exterior no valor de R\$ 615.364.312,70. Situação confirmada pela decisão da DRJ conforme relatado acima.

Pois bem. Passamos a análise.

A legislação que regulamenta a compensação no Brasil de imposto pago no exterior está consolidada no artigo 395 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, abaixo transcrito:

Compensação do Imposto Pago no Exterior

Art. 395. *A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros,*

rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 1º).

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo **órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país** em que for devido o imposto (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 2º).

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 3º).

§ 4º Para efeito da compensação do imposto referido neste artigo, com relação aos lucros, a pessoa jurídica **deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes**, exceto na hipótese do inciso II do § 10 do art. 394 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso I).

§ 5º Fica dispensada da obrigação de que trata o § 2º deste artigo a pessoa jurídica que comprovar **que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso II).

§ 6º Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital **forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração** (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º).

§ 7º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 5º).

§ 8º O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (Medida Provisória nº 1.8072, de 25 de março de 1999, art. 9º).

§ 9º Aplicam-se à compensação do imposto a que se refere o parágrafo anterior o disposto no caput deste artigo (Medida Provisória nº 1.8072, de 1999, art. 9º, parágrafo único).

Da legislação transcrita conclui-se que as exigências para a compensação são:

- a) que ela obedeça ao limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços, nos termos do § 1º do artigo 395 acima;*
- b) que os documentos relativos ao imposto pago no exterior sejam reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país, ou, alternativamente, que a empresa comprove que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado;*
- c) com relação aos lucros, a empresa deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes;*
- d) os créditos só serão compensados se os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.*

Conforme trazido em Recurso Voluntário, a Recorrente aponta ter obedecido tais limites e o acervo probatório anexado aos autos, demonstra indícios de sua existência.

A Recorrente reclama que a prova do pagamento está representada por documentos em línguas estrangeiras acessíveis cujo conteúdo, se não transmite certeza, ao menos dá indício relevante do fato a ser provado — e para isto basta dizer que a D. Fiscalização e a D. DRJ foram capazes, por exemplo, de distinguir comprovantes de pagamento de imposto de renda de documentos que tratam de pedidos de compensação. Além disso, aponta ela que os documentos pertencem a empresas sabidamente integrantes do grupo econômico multinacional da Recorrente.

Aduz a Recorrente que adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano calendário em questão aproximadamente R\$ 2.5bilhões de lucros auferidos por suas controladas no exterior.

Este valor relevante é clara evidência de que haveria imposto de renda pago no exterior a ser compensado e de que se tratava de empresas relacionadas ao grupo, se não fossem, não haveria que se falar em adição de tais lucros aos resultados da Recorrente.

Para melhorar e complementar o acervo probatório de seu crédito, a Recorrente anexou ao seu Recurso Voluntário LAUDO TÉCNICO DE NATUREZA CONTÁBIL COMPLEMENTAR, com base no qual pretendeu demonstrar que (i) todos os comprovantes de recolhimento do imposto de renda pago no exterior utilizados para compor o saldo negativo a discutido estão consularizados e devidamente traduzidos para o português; (ii) os valores pago correspondem a imposto de renda efetivamente apurado e devido por controladas da Recorrente; (iii) os valores de imposto de renda compensados no exterior foram efetivamente aceitos pelas respectivas autoridades locais; (iv) a Recorrente é efetivamente controladora das empresas que efetuaram o pagamento do imposto de renda no exterior; e (v) os resultados de suas

controladas que efetuaram pagamento do imposto de renda no exterior foram efetivamente oferecidos à tributação no Brasil.

Observe-se que, se o lucro no exterior é computado no cálculo do lucro real (e só no lucro real) e existe um comprovante de recolhimento de imposto no exterior legítimo apresentado pela empresa, basta verificar o limite de compensação e efetuar o confronto de débito e crédito.

Embora tal complementação da prova tenha se efetivado já na fase recursal, em razão aos princípios da Verdade Material, exercício de contraditório pleno, não vejo impedimento algum quanto a recepção destes documentos, já que tem por escopo principal solucionar e esclarecer as dúvidas levantadas no acórdão DRJ.

Os esclarecimentos complementares trazidos aos autos são atinentes à elaboração pela KPMG ASSESSORES LTDA. ("KPMG"), de um LAUDO TÉCNICO DE NATUREZA CONTÁBIL COMPLEMENTAR (doc. 02, "Laudo Complementar"), tendo por objeto a situação litigiosa.

Isto porque, o Laudo Complementar incluiu os comprovantes de pagamento do IR no exterior em versões originais, acompanhados das consularizações e traduções juramentadas e legislações dos países onde o IR foi pago (também com traduções juramentadas), que confirmam que os documentos apresentados são os documentos para recolhimento do IR incidente nos respectivos países.

Ainda conforme anota a Recorrente, o Laudo Complementar ainda constatou que ela efetivamente detém investimentos nas empresas que pagaram IR incidente no exterior (com base em demonstrações financeiras e documentos societários das empresas) e que os respectivos resultados compuseram a adição de lucros no exterior de aprox. R\$ 2,5 Bilhões (com base nas demonstrações financeiras).

Como neste julgamento não se entende adequado tomar decisões que invistam contra o direito de liberdade e direito de propriedade dos contribuintes à partir de premissas que se apresentam obscuras, mas que podem ser esclarecidas, entendo que ele deve ser convertido em diligência para uma melhor elucidação dos fatos.

Conclusão

Diante do exposto, considerando que não foi analisado no início deste procedimento de compensação os comprovantes de pagamento do Imposto de Renda no exterior, bem como os requisitos para seu aproveitamento no Brasil, entendo que este processo deve retornar à Unidade de origem, convertendo-se o julgamento em diligência, para que a Recorrente seja intimada a:

a) comprovar, de forma objetiva e direta, o vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada empresa cujo pagamento no exterior estiver sendo objeto de pedido de compensação;

b) apresentar, de forma objetiva, o demonstrativo de que o lucro relativo aos valores a serem compensados foi oferecido à tributação, de forma deixar clara a composição dos totais constantes das declarações. bem como os correspondentes documentos contábeis;

c) apresentar o demonstrativo de cálculo do limite de compensação, nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior;

d) apresentar os comprovantes de quitação consularizados, ou, a comprovação de que eles são legítimos, o que pode ser feito com a juntada da lei que estabelece sua utilização com tradução juramentada;

e) apresentar o demonstrativo de conversão para o Real dos impostos pagos no exterior;

f) após a entrega dos documentos, a autoridade fiscal deve produzir relatório circunstanciado, descrevendo suas análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, abrindo prazo de 30 dias para o exercício do contraditório.

Após, reencaminhe-se o processo à este Colegiado para continuação do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Quer-se com isto demonstrar que as diligências foram demandadas porque não teria havido uma apreciação original dos documentos citados em ambas as diligências, de forma que este Colegiado, por meio de suas Turmas Ordinárias, converteu o julgamento em diligências, das quais, entretanto, ainda não se tem o seu resultado.

Veja que os documentos citados como sendo apresentados pela Recorrente naqueles processos são os mesmos ora trazidos no presente recurso, até porque tratam da mesma matéria probatória: naqueles processos se analisam os saldos negativos de IRPJ e de CSLL do ano de 2012 (onde os impostos pagos no exterior tiveram repercussão nos saldos declarados), ao passo que no presente processo trata-se de lançamento de ofício relativo à glosa de imposto de renda pago no exterior das controladas da Recorrente.

Preliminarmente, a Recorrente traz as mesmas alegações que apresentou em sua impugnação, que foram adequadamente apreciadas pela decisão de piso, que as adoto como razão de decidir:

DAS PRELIMINARES

De plano, voto por afastar a preliminar de nulidade suscitada, pois não há qualquer óbice legal à lavratura de autos de infração decorrentes de outras ações fiscais, nem mesmo do uso de provas emprestadas. No caso em tela, uma vez negado o SNIRPJ/AC-2012 e o SNCSSL/AC-2012, os quais eram pleiteados em processo de compensação, por não ter a impugnante logrado comprovar os recolhimentos de imposto de renda no exterior, cabia à Fiscalização constituir os créditos tributários ora em julgamento, já que restou demonstrado que o IRPJ e a CSLL devidas não estavam constituídos, o que está muito bem explicado no seguinte trecho do TVF:

[...]

[A DRJ transcreve a integralidade do TVF, que não vejo necessidade de reproduzir]

Pode-se até questionar que seria de bom alvitre a Fiscalização ter feito alguma intimação específica, no sentido que alegou a Recorrente, mas a sua ausência não se constitui em uma gravidade da monta que lhe atribuiu a Recorrente, até porque a fiscalização pode ter entendido que não precisasse de mais nenhum subsídio, em face do exarado no Despacho Decisório.

De se rejeitar esta preliminar de nulidade dos Autos de Infração.

Quanto a outra preliminar, inicialmente a Recorrente discorda da posição assumida pela decisão de piso, a qual admitiu que impostos pagos por controladas **indiretas** da Recorrente não seriam considerados para eventual compensação do imposto apurado no Brasil, pela Controladora:

Vale também ressaltar que importa para o julgamento em tela o resultado consolidado na controlada direta (Ambev Lux), como também o imposto de renda por ela devido e quitado, seja pelo pagamento, compensação ou qualquer outro meio admitido em Luxemburgo, desde que devidamente demonstrado nos autos (logicamente, que não se inclui no crédito compensável no Brasil eventual imposto de renda objeto de remissão). Assim, é um equívoco a impugnante pleitear o crédito de R\$ 854.342.725,28 (vide Quadro 16 a fls. 8720) correspondente ao somatório dos impostos pagos por controladas indiretas, pois o imposto compensável no Brasil é o devido e pago por controlada/coligada direta. Alerta-se que as controladas/coligadas da Ambev Lux poderiam ter pago mais imposto de renda do que ela (Ambev Lux) estava autorizada por lei a compensar com o imposto de Luxemburgo, razão pela qual o Quadro 16 (a fls. 8720) é totalmente despiciendo para o deslinde da questão

Ainda, alega a Recorrente que tal posição defendida pela decisão de piso, em nenhum momento teria sido suscitada pela autoridade autuante em seu procedimento de fiscalização que culminou com a lavratura dos autos de infração, o que, em seu entendimento, essa “inovação no fundamento não pode ser considerada, sob pena de violação aos artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional.”

Realmente, devo concordar com a Recorrente.

Veja que, se para fins de tributação de lucros auferidos no exterior, então considerados disponibilizados no Brasil para a Controladora, não importa se a controlada é direta ou indireta, evidente que os impostos pagos por uma controlada **indireta** (no exterior) da Controladora podem vir, obedecidos os critérios legais, a ser compensados com o imposto devido no Brasil.

Obtido o resultado positivo (lucro), este considera-se disponibilizado para a controladora na data do balanço em que apurado (art. 74, MP nº 2.15835/2001) e essa norma, impositiva, não excetua situações de “controladas diretas ou indiretas”, antes expõe, com clareza cristalina, que os lucros “*serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento*”.

Veja-se, não se determina que os lucros sejam considerados disponibilizados para a controladora “direta” ou “indireta”, **mas, apenas, para a controladora no Brasil.**

Não fazendo distinção o legislador, aplicável a máxima jurídica de que, “**onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete fazê-lo**”.

Ou seja, a simples interpretação literal é suficiente para a compreensão a extensão da norma.

Trago excerto de acórdão da 2ª Turma, 4ª Câmara da 1ª Seção, em voto conduzido pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (**Ac.1402-001.236 sessão de 06/11/2012**) onde assim decidiu:

Como já afirmado, as controladas indiretas, pela legislação brasileira, também são empresas controladas para fins societário e fiscal, tendo em vista que inexistente na legislação sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior qualquer regra que determine a tributação de lucros de uma controlada, a de controle direto, e a não tributação dos lucros de outra controlada, a de controle indireto. Ao contrário, a norma é expressa ao determinar tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de empresas controladas, que abarca a tributação do lucro tanto de controladas direta como o lucro de controladas indiretas”.

No caso dos autos, entendo irretocável o acórdão recorrido, quando reconhece a possibilidade de tributação da controlada indireta.

Com efeito, a legislação societária não distingue entre controle direto ou indireto. Nesse sentido, preciso o acórdão recorrido ao apontar os artigos da Lei nº 6.404/1976, em especial os artigos 116 e 248, como também o Código Civil (art. 1.098). A falta de expressa menção ao controle indireto não afasta o reconhecimento deste controle, notadamente em subsidiárias integrais, como é o caso destes autos.

O artigo 74, da Medida Provisória nº 2.158, com redação vigente ao tempo dos fatos em discussão no processo, tampouco distingue controlada indireta das diretas:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Vide ADI nº 2588, 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)

Em que pese não conste distinção de tratamento (societário ou fiscal) entre controlada direta e indireta, plenamente aplicável o regramento societário e tributário a controladas indiretas ao tempo dos fatos em discussão, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

De se relembra o que consta na Instrução Normativa SRF de nº 213, de 07/10/2002:

Compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

[...]

[Introduzido nesta IN o artigo 14-A, pela IN 1772/2017]

A Recorrente apresentou em seu recurso o quadro onde se encontram os valores dos impostos pagos no exterior pelas controladas indiretas (Fonte: Laudo Técnico de Natureza Contábil Complementar):

QUADRO 16 – Impostos pagos no exterior segregado por controlada

Empresa	Moeda Local	Crédito AmBev (Reais)
	[1]	
Federal	190.581.000,00	320.851.346,65
QUEBEC	53.977.000,00	92.287.736,81
ALBERTA	13.141.000,00	23.091.981,02
Labatt Brewing Ltd.	257.699.000,00	436.231.064,48
Cerveceria y Malteria Quilmes - Pag.	292.997.487,25	114.481.834,36
Cerveceria y Malteria Quilmes - Comp.	168.319.970,97	66.417.088,98
Cerveceria y Malteria Quilmes - Ret.	160.392.202,12	70.974.751,54
Cerveceria y Malteria Quilmes	621.709.660,34	251.873.674,87
Cerveceria Paraguay	138.802.351.281,00	50.652.065,40
FNC S.A.	369.565.449,00	32.417.756,52
Cerveceria Boliviana	456.777.235,00	79.530.276,15
Total		850.704.837,42

Primeiramente, de se destacar que a Recorrente, conforme já mencionado, incluiu na DIPJ/2013, como Lucros Disponibilizados no Exterior – linha 07 da Ficha 09A, a importância de R\$ 2.479.785.682,41, detalhado na Ficha 34 – Participações no Exterior:

AMBEV LUXEMBURGO = R\$ 2.461.457.251,11

DAHLEN S.A = R\$ 18.328.431,30

TOTAL =R\$ 2.479.785.682,41

De se destacar novamente o decidido no Despacho Decisório e que serviu de base para o presente lançamento de ofício e que constou no TVF:

De acordo com a legislação citada, os documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 112/276 do processo 10880.724576/2016-27 e fls. 39/200 do processo 10880.724745/2016-29) não serão admitidos para a comprovação da quitação do montante de R\$ 836.895.465,38, utilizado como dedução do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário 2012, pois:

- Foram apresentados unicamente em língua estrangeira, sem a correspondente tradução para a língua portuguesa, por tradutor juramentado;
- O contribuinte não apresentou os comprovantes de quitação do IR no exterior, devidamente reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro.
- O contribuinte não demonstrou ter atendido os limites de utilização de IR do exterior definidos na Lei 9.249/1995 e na Instrução Normativa SRF 213/2002. Ao contrário, verificou-se utilização acima dos limites legais, conforme abaixo discriminado:

<u>Tributo</u>	<u>Valor devido no AC 2012</u>	<u>Valor do IR do exterior utilizado como dedução</u>
IRPJ	R\$ 360.384.822,23	R\$ 615.364.312,78
CSLL	R\$ 138.778.028,59	R\$ 221.531.152,60

Veja que os impostos eventualmente pagos no exterior pelas controladas **indiretas** não foram objeto de qualquer restrição ou impedimento por parte do decidido naquele processo, de forma que a Recorrente tem razão em sua alegação de que a decisão de piso teria inovado em sua razão de decidir, ou seja, a DRJ utilizou-se de um fundamento ou critério inovador para amparar sua decisão, critério este que não foi aventado pela autoridade autuante.

Assim, em respeito à legislação que rege o processo administrativo fiscal, tal decisão dever ser considerada **nula** por alteração do critério jurídico em sua fundamentação, uma vez que tal fundamentação sequer foi considerada pela autuação.

Conclusão

É o voto, em afastar a arguição de nulidade do lançamento e reconhecer a **nulidade** da decisão recorrida, devendo ser proferida outra decisão, então limitada ao que foi objeto da autuação (supra transcrito), nada impedindo que, se necessário, demande-se a realização de diligências à Unidade de Origem.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano