



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720130/2017-01</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.194 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMBEV S.A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Data do fato gerador: 31/12/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE CONCLUSÕES DE OUTRO PROCESSO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE FUNDAMENTOS E PROVAS DE OUTRO PROCESSO. MATÉRIA CONEXA.

A questão analisada no presente processo tem conexão com outro processo do mesmo contribuinte e do mesmo período. Trata da análise de parcela relativa a pagamento de imposto por controlada domiciliada no exterior. Não obstante a Autoridade Fiscal ter utilizado fundamentos legais e provas de outro processo, no lançamento aqui analisado os fundamentos do lançamento foram claramente especificados, e a contribuinte apresentou a competente defesa, o lançamento foi realizado por autoridade competente e portanto não há que se falar em nulidade do lançamento

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. LIMITE DE COMPENSAÇÃO.

O imposto pago pelas controladas do exterior pode ser compensado pela controladora no Brasil até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, nos termos do § 1º do art. 26 da Lei nº 9.249/95, e não ao total do imposto pago no exterior. Mas há ainda que se observar outro limite, para evitar que sejam, restituídos/compensados valores em excesso ao que se seria devido no Brasil com a inclusão dos lucros auferidos pelas controladas no exterior na apuração do IRPJ e CSLL devidos, o que foi feito por meio da Instrução Normativa SRF nº 213/02, vigente à época dos fatos geradores aqui analisados, que no seu artigo 14 detalha a sistemática da apuração do limite compensável do imposto sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. O imposto pago no exterior passível de compensação não poderá exceder ao imposto pago no exterior conforme o

inciso I, § 10, art. 14 da IN SRF nº 213/02, e nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, de acordo com o inciso II, § 10 do art. 14 da mesma IN SRF nº 213/02.

LUCRO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO PAGO POR CONTROLADAS. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZO FISCAL APURADO PELA CONTROLADORA. POSSIBILIDADE.

Não havia dispositivo legal, vigente à época, que vedasse a compensação de prejuízo apurado no Brasil com lucros auferidos no exterior, consequência da forma como os lucros apurados no exterior eram adicionados ao lucro real. Pelo contrário, o § 15 do art. 14 da IN SRF nº 213/02 possibilitava que o imposto pago sobre lucros auferidos no exterior que não pudesse ser compensado, pelo fato da controladora brasileira não ter apurado lucro real positivo no ano-calendário respectivo, poderia compensar com o que seria devido nos anos-calendário subsequentes.

LUCRO NO EXTERIOR. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR SE NÃO FOR APURADO CSLL A PAGAR.

Para a utilização de imposto pago no exterior, há que se observar limites para tal aproveitamento, e para que seja possível a compensação, é necessário que exista imposto devido no Brasil, ou seja que tenha sido apurado base de cálculo positiva da CSLL no período de apuração em que se pretenda aproveitar o imposto pago no exterior.

SALDO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO EM ANOS CALENDÁRIOS SUBSEQUENTES.

O saldo de crédito de imposto pago no exterior deve compor um estoque de crédito de imposto pago no exterior para compensação em anos subsequentes de lucros apurados no exterior, que deve ser controlado na parte B do LALUR. A compensação fica sujeita aos limites de imposto pago no exterior passível de compensação.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência fiscal, nos termos do relatório e voto do relator

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Kazumi Nakayama** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

## RELATÓRIO

Contra a contribuinte AMBEV S.A (“**AMBEV**”), responsável tributária por sucessão decorrente de incorporação da empresa Companhia de Bebidas das Américas, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ e CSLL nos montantes de R\$ 324.726.727,60 e R\$ 122.553.479,57, respectivamente, com juros e multa de ofício de 75%, relativos a fatos geradores do ano-calendário 2012.

Também estão sendo exigidos multas isoladas por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL de dezembro de 2012.

Segundo o que consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 5686 a 5732), a formalização da exigência analisada nos presentes autos foi decorrente de auditoria na apuração do ajuste do IRPJ e da CSLL apuradas no final do exercício e informadas na DIPJ do ano-calendário 2012, no qual a Companhia de Bebidas das Américas reportou apuração de saldo negativo de IRPJ e de CSLL nos montantes de R\$ 290.637.585,18 e R\$ 98.977.673,03, respectivamente.

Os saldos negativos apurados foram informados como créditos nas PER/DCOMPs nºs 20927.08284.291013.1.7.02-2490 (saldo negativo de IRPJ) e 08996.07796.251013.1.7.03-9096 (saldo negativo de CSLL), respectivamente, cujas compensações não foram homologadas e ensejaram a abertura dos processos administrativos fiscais 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17.

O crédito tributário informado naquelas PER/DCOMPs não foi reconhecido, de acordo com as cópias dos despachos decisórios eletrônicos, juntados às e-fls. 5485 e 5537, por não ter sido confirmado a parcela de crédito relativo ao imposto de renda pago no exterior e das estimativas de IRPJ e CSLL do mês de janeiro de 2012 compensadas com saldo negativo de período anterior que não foram homologadas.

A Autoridade Fiscal atuante utilizou-se dos documentos juntados e nas conclusões das autoridades responsáveis pela análise das PER/DCOMPs para concluir pela glosa da parcela de crédito relativo ao pagamento de imposto de renda no exterior para a quitação das estimativas de IRPJ e CSLL do mês de dezembro de 2012.

Com a glosa do pagamento do imposto de renda pago no exterior houve a apuração de IRPJ e CSLL a pagar, ao invés de saldo negativo daqueles tributos no final do período de apuração como fora informado na DIPJ, e por conseguinte, a Autoridade Fiscal constituiu de ofício o crédito tributário aqui analisado.

A multa isolada foi lançada em decorrência da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e da CSLL do mês de dezembro de 2012, também decorrente de revisão da apuração da estimativa daquele período em face da glosa de compensação do pagamento de imposto por controlada domiciliada no exterior.

A **AMBEV** impugnou o auto de infração alegando nulidade porque *“a motivação e instrução dos Autos de Infração ora impugnados são falhas e deficientes, uma vez que o i. Fiscal atuante 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.”*

No mérito, a **AMBEV** alegou que o Auto de Infração fora instruído com os documentos que a contribuinte apresentara na manifestação de inconformidade contra os despachos decisórios nos processos 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, mas a Autoridade Fiscal atuante não teria analisado o teor das referidas manifestações de inconformidade e recursos voluntários, e que se o tivesse feito verificaria que as falhas apontadas pela Fiscalização já teriam sido superadas pela documentação apresentada naqueles autos, e por conclusões de um Laudo Técnico de Natureza Contábil elaborado, a seu pedido, pela consultoria KPMG, que teria atestado 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.”*

Especificamente em relação aos limites de dedução de imposto pagos no exterior, a **AMBEV** alegou que *“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.”*

A AMBEV irressignou-se com a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e com a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A 4ª Turma da DRJ/BSB rejeitou a arguição de nulidade do Auto de Infração, mantendo integralmente o lançamento, em julgamento realizado em 14 de maio de 2019 (e-fls. 11836 a 11876), cuja ementa segue transcrita abaixo:

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra a r. decisão a **AMBEV** apresentou recurso voluntário (e-fls. 11886 a 11948), ratificando seu entendimento quanto a nulidade do Auto de Infração, alegando que a Fiscalização fora baseada em documentos que constaram nos processos administrativos-fiscais 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, sem ter sido intimada e sem que se tenha verificado se ainda continuavam indeferidos os pedidos de compensação que justificassem a lavratura dos autos de infração aqui analisados.

A **AMBEV** defendeu que as considerações contidas nos processos 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17 não justificariam a lavratura dos Autos de Infração aqui analisados acerca de eventual desrespeito aos limites de utilização do crédito do Imposto pago no exterior, eis que, segundo a mesma, essa questão não seria relevante no caso dos presentes autos, porque naqueles dois processos fora admitida a possibilidade do contribuinte compensar o crédito informado nas DCOMPs até o limite dos valores do IRPJ e CSLL devidos no encerramento de cada período-base.

A **AMBEV** alegou que a 4ª Turma da DRJ/BSB teria inovado nos fundamentos para sua decisão, ao arguir a impossibilidade de compensação do imposto apurado no Brasil com impostos pagos por suas controladas **indiretas** sem a devida consolidação nas controladas diretas, ao afirmar 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”*, sendo que tal argumento não teria sido invocado pela Autoridade Fiscal.

Nada obstante seu entendimento que a DRJ teria inovado nos fundamentos do lançamento, a **AMBEV** defendeu que 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 distinção entre controlada direta e indireta.

Após longo comentário acerca dos Laudos Técnicos preparados pela consultoria KPMG e acerca dos documentos por ela juntados nos processos administrativos nºs 10880.971103/2016-17 e 10880.971102/2016-72, a **AMBEV** concluiu que fora comprovado o seu direito à compensação do Imposto pago no exterior.

Ratificou sua irrisignação contra o lançamento da multa isolada, afirmando ser incabível a incidência concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção em 10 de março de 2020 (e-fls. 12316 a 12347), que rejeitou por unanimidade de votos a arguição de nulidade do lançamento, mas reconheceu a nulidade do acórdão 03-84.6774, da 4ª Turma da DRJ/BSB de 14 de maio de 2019 (e-fls. 11836 a 11876), por ter fundamentado sua decisão na impossibilidade de compensação do imposto apurado no Brasil com impostos pagos por controladas **indiretas** da recorrente, sem consolidação nas controladas diretas, determinando o retorno dos autos à DRJ, para que fosse proferida nova decisão, limitando-se aos argumentos que foram fundamentos da autuação.

A AMBEV opôs embargos de declaração em face do acórdão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção (e-fls. 12820 a 12825) alegando contradição porque a decisão embargada não poderia anular a decisão nº 03-84.674, da 4ª Turma da DRJ/BSB e, simultaneamente afastar a nulidade do lançamento por ela arguida.

Os embargos de declaração foram admitidos pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção e acolhidos em julgamento realizado em 17 de novembro de 2022 (e-fls. 12835 a 12839), tendo sido retificada a decisão anterior, afirmando que não caberia a apreciação da preliminar de nulidade do lançamento no acórdão embargado, tendo em vista que a decisão fora pela devolução do processo à instância *a quo* para reapreciação de todos os argumentos do sujeito passivo, quer se tratassem de questões preliminares ou de mérito.

A impugnação foi reanalisada pela 9ª Turma da DRJ01, tendo sido prolatado o acórdão 101-024.153 (e-fls. 12850 a 12905), que rejeitou a arguição de nulidade do Auto de Infração, entendendo não haver obrigação da Autoridade Fiscal autuante intimar o sujeito passivo

antes da lavratura do Auto de Infração, se os elementos de prova de que dispunha fossem bastantes o suficientes para fundamentar a autuação.

No mérito, a DRJ afirmou que os autos foram devolvidos à DRJ para que fosse proferida nova decisão com a obrigação de corrigir uma falha procedimental/processual, devendo ser analisado as seguintes questões que teriam fundamentado o lançamento:

a) se os documentos de arrecadação foram vertidos ou não para a língua portuguesa por tradutor juramentado;

b) se o contribuinte apresentou os comprovantes de quitação do IR no exterior, e se teriam sido devidamente reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro;

c) se o contribuinte demonstrou ter atendido os limites de utilização de IR do exterior definidos na Lei 9.249/95 e na IN 213/02.

No entanto, a DRJ afirma que na verdade o fundamento que sustentou o lançamento foi a não comprovação dos créditos nos processos de compensação, e que um dos fundamentos da Autoridade Administrativa para o não reconhecimento do crédito pleiteado foi a informação prestada pela DERAT/SPO nos autos do processo 10880.971102/2016-72, nos seguintes termos:

*“De forma resumida destacamos e comentamos alguns fatos que, pelo nosso entendimento, impedem o reconhecimento do crédito em favor da contribuinte:*

*1- A não apresentação de diversas demonstrações contábeis com resultados considerados no demonstrativo consolidado dos rendimentos tributados no Brasil não permitiram conferir a precisão dos valores demonstrados.*

*1.1- Aqui ressaltamos que, a consolidação dos resultados no presente caso, não é admitida pela legislação. Mas caso fosse, entendemos que a comprovação de um resultado consolidado depende da comprovação de todos resultados envolvidos na consolidação.*

*2- O fato da contribuinte haver consolidado os resultados das investidas diretas com os resultados das investidas indiretas, em desacordo com a legislação, permitiu que parte dos rendimentos com as incidências do imposto no exterior, não fosse oferecida à tributação.*

*3- Numa análise global dos documentos apresentados para atender ao item 4, com exceção de dois, não conseguimos visualizar todos valores das bases de cálculo dos tributos pagos informados. Pelo nosso entendimento, considerando a redação do Art. 395 do Decreto no 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) vigente na época, achamos que os valores levados à*

*tributação no Brasil, tem que ter relação direta com as bases de cálculo dos tributos pagos no exterior.*

*4- Por fim, vimos que alguns números apresentados não se encontram.*

*4.1- Pelo nosso entendimento, achamos que o imposto pago no exterior, compensado com o devido no Brasil, deveria ser inequivocamente identificado, demonstrando-se com clareza, os valores tributados no exterior e levados à tributação no Brasil (bases de cálculos), os percentuais de tributação, os valores efetivamente devidos, os pagamentos efetuados e os ajustes, demonstrando-se como o imposto devido foi liquidado. Os documentos apresentados pela contribuinte não permitiram esta constatação.*

*Para encerrar, informamos que os documentos e esclarecimentos apresentados em resposta à intimação, não nos permitiu convicção para confirmar a procedência do crédito pleiteado.”*

O I. Relator do v. acórdão reafirmou seu entendimento quanto a obrigatoriedade da consolidação vertical das controladas indiretas, reconhecendo que o entendimento tanto da DERAT/SPO quanto do CARF eram diversos dos seus.

A DRJ reconheceu que os documentos de arrecadação foram traduzidos para a língua portuguesa por tradutor juramentado e os comprovantes de quitação do IR no exterior foram reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro, de modo que, no aspecto formal, as provas quanto ao pagamento do imposto no exterior atenderam as exigências legais.

A DRJ, embora reafirmando seu entendimento quanto a obrigatoriedade da consolidação do resultado das controladas indiretas na controlada direta, alega que seguiu o entendimento da DERAT e do CARF, ou seja, que o art. 16, I, da Lei n. 9430/96 se aplicaria tanto às controladas diretas quanto às controladas/coligadas indiretas.

Entendeu então a DRJ que a AMBEV não conseguiu demonstrar, de forma individualizada, os limites de compensação dos impostos pagos de cada controlada/coligada indireta, nem no presente processo quanto no processo 10880.971102/2016-72, no qual, em diligência, a DERAT/SPO constatou que a AMBEV não havia elaborado demonstrativos individualizados na forma exigida pelo § 1º do art. 395 do RIR/99, e por isso, por considerar que a **AMBEV** não se desincumbiu de demonstrar o atendimento aos limites de utilização de IR pago no exterior definidos na Lei 9.249/95 e na IN 213/02, o lançamento foi mantido integralmente.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e a multa de ofício foram mantidas, por que a DRJ entendeu que foram aplicadas em decorrência de condutas infracionais distintas.

Também foi mantida a incidência dos juros sobre a multa de ofício, por entender que esta compõe o crédito tributário constituído, de modo que também sobre esta parcela haveria incidência dos juros de mora.

Irresignada com o v. acórdão, a **AMBEV** apresentou recurso voluntário (e-fls. 12916 a 12962) onde ratificou seu entendimento quanto a nulidade do auto de infração porque a lavratura do auto de infração teria sido lavrado unicamente em decorrência da não homologação das compensações declaradas nos processos 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, cujo crédito são de saldo negativo de IRPJ e CSLL, e que mesmo na eventualidade de não reconhecimento do crédito de saldo negativo num determinado ano-base não implicaria, segundo a mesma, na inexistência de comprovação de parcela de crédito para quitação de IRPJ e CSLL devidos no próprio ano-base.

Afirma a Recorrente que no processo de análise das compensações, cujo crédito pleiteado foi de saldo negativo do ano-calendário 2012, não se 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.

Defende ainda a Recorrente, que se a fundamentação para a não aceitação em 2016 do imposto pago no exterior foi a falta de apresentação de documentação ou apresentação de forma insatisfatória, não poderia a Autoridade Fiscal autuante, depois de um ano, se reportar àquela fiscalização para glosar o crédito informado, sem antes intimar a Recorrente para apresentar os documentos afim 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 a Autoridade Administrativa que examinou os pedidos de restituição/compensação.

No mérito, a Recorrente afirma que a decisão recorrida julgou improcedente a impugnação apenas por entender não ter sido demonstrado “o atendimento aos limites de utilização de IR pago no exterior definidos na Lei 9.249/95 e na IN 213/02”.

A Recorrente defende a consolidação na controladora no Brasil, dos resultados tanto das controladas diretas quanto das controladas/coligadas indiretas, nos termos do § 6º do artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/2002.

No entanto, a Recorrente afirma que a tributação, na forma de resultados positivos auferidos por controladas indiretas só passou a ser prevista no regime de tributação de lucros auferidos no exterior com o advento da Lei nº 12.973/14, de modo que para o caso concreto quando o artigo 16, I, da Lei 9430/96 estabelece que “*os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão: I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada*” estaria se referindo a resultados das controladas diretas (e não das indiretas), que consolidam o resultado de suas investidas por equivalência patrimonial.

Alega a Recorrente, que o procedimento de consolidação de resultados se aplica a rendimentos auferidos por intermédio de pessoa jurídica na qual a controlada direta tenha

qualquer tipo de participação societária, inclusive indireta, não implicando em qualquer ofensa ao artigo 16, I da Lei 9.430/96, uma vez que os resultados das controladas indiretas são atribuíveis à controlada direta, e os seus resultados são oferecidos à tributação no Brasil de forma individualizada. Defende ser irrelevante se os resultados das investidas diretas sejam avaliados por equivalência patrimonial ou não (caso o sejam, seus resultados já estarão consolidados, e caso não o sejam é necessária a consolidação).

Também afirma a Recorrente que os tributos pagos pelas controladas indiretas também devem ser consolidadas nas controladas diretas para fins de compensação do imposto pago no exterior, e ressalta que “... para este efeito é novamente irrelevante saber se o imposto pago pela investida indireta foi de alguma forma utilizado como crédito pela investida direta, pois o crédito apurado tanto pela KPMG como pelas diligências realizadas nos processos relativos aos saldos negativos levou em consideração sempre apenas os valores efetivamente pagos por aquelas sociedades, líquidos portanto de eventual crédito.”

A Recorrente defende que foi correto o procedimento que adotou de consolidação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas nas empresas detidas diretamente pela Recorrente, e que estaria equivocada a r. decisão recorrida quando alega que a Recorrente não demonstrou o atendimento dos limites de utilização de IR pago no exterior definidos na Lei 9.249/95 e na IN 213/02.

Quanto a multa isolada, a Recorrente ratificou o seu entendimento pela inaplicabilidade pelo fato da estimativa de dezembro e o imposto devido no final do ano-base constituírem-se em uma única obrigação, de mesmo valor e de mesmo prazo de recolhimento, e mesmo que não se tratasse da estimativa de dezembro, defende que a multa seria indevida por não ser exigível em concomitância com a multa de ofício, por terem aplicadas sobre a mesma base de cálculo.

Ao final requereu o provimento do recurso com o cancelamento do auto de infração.

A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário às e-fls. 13289 a 13331 defendendo a rejeição da preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ter sido lavrado por autoridade competente, os fundamentos terem sido devidamente consignados no Termo de Verificação Fiscal com enumeração de motivos e suficiente lastro documental probatório, sendo a acusação fiscal inteligível e contendo os elementos de fato e de direito, atendendo ao que dispõe o art. 142 do CTN.

A PGFN alega que a Recorrente não demonstrou que a utilização do IR no exterior fora utilizado nos limites estabelecidos pela Lei nº 9.249/1995 e na Instrução Normativa SRF 213/2002, eis que não bastaria a demonstração de que teria atendido os limites por meio dos valores informados em fichas da DIPJ, pois o que importa para a análise seriam os totais efetivamente deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos, o que a Recorrente não teria demonstrado.

Segundo a PGFN, a Recorrente não teria demonstrado a vinculação do lucro de cada uma das controladas com pagamento de imposto de renda realizado no exterior, ou seja, que caberia à Recorrente demonstrar a origem dos lucros no exterior no montante de R\$ 2.479.785.682,41 e correlacionar com os pagamentos de imposto de renda feitos pelas controladas/coligadas diretas.

A PGFN também defende que é incabível a utilização de crédito pago no exterior para quitação de estimativa, pois se os lucros de filiais, sucursais, controladas e coligadas domiciliadas no exterior devem ser computados no lucro real apenas no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que foram disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, a compensação do imposto incidente no exterior não pode ocorrer em meses anteriores, i.e, não pode ocorrer quando da apuração dos débitos de estimativa relativos aos meses anteriores, ainda que apurados mediante o levantamento de balanços de suspensão ou redução.

A PGFN defendeu a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa, arguindo que não há óbice de que sejam aplicadas diante de duas infrações tributárias distintas, duas penalidades, mesmo que possuam a mesma base de cálculo, por se tratarem de infrações distintas, sendo que no presente caso a multa de ofício decorreu da falta de recolhimento de tributo (IRPJ e CSLL), prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96, e a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com fundamento no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96.

A acusação fiscal, os fundamentos do acórdão recorrido, os argumentos da defesa e as contrarrazões da PGFN serão analisados em detalhe no voto.

É o Relatório

## VOTO

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele conheço parcialmente, pelo motivo que se verá mais adiante.

### 1. Da arguição de nulidade do auto de infração

A Recorrente alega nulidade do Auto de Infração porque, segundo a mesma, a Autoridade Fiscal teria se baseado em conclusões retiradas de outro processo administrativo-fiscal, e não teria aprofundado suas investigações, não tendo verificado se ainda continuavam válidas as conclusões naqueles outros processos:

*“A Recorrente demonstrou na defesa apresentada a **nulidade do lançamento fiscal por falta de motivação**, porquanto a fiscalização procedeu à lavratura dos autos de infração unicamente com base nas conclusões da Receita Federal (de 2016) que levaram ao indeferimento dos saldos negativos do IRPJ e da CSLL nos*

*processos administrativos nºs 10880.971102/2016-72 e 10880.971103/2016-17, não se aprofundando nas investigações e não verificando se as razões que levaram ao indeferimento daqueles pedidos naquela oportunidade seriam ou não procedentes E SE PERMANECERIAM VÁLIDAS QUANDO DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO, até porque a eventual inexistência de comprovação suficiente para fazer face à existência de saldo negativo em determinado ano-base não implica necessariamente a inexistência de comprovação suficiente a fazer face ao valor do IRPJ e CSL devidos no próprio ano-base.”*

Acrescenta ainda, a Recorrente, que a Autoridade Fiscal não a teria intimado em nenhum momento para confirmar se as “Observações”, nas quais teria se baseado para o lançamento, que constavam nos outros processos, ainda permaneciam válidas:

*“Para justificar a lavratura dos Autos de Infração 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 Recorrente, 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.

Constato que o procedimento de fiscalização, que deu origem ao presente processo, foi decorrente da conversão da diligência, que havia sido instaurada pelo TDPF-D 08.1.85.00-2015-00207-0, em procedimento de fiscalização pelo TDPF-F 08.1.85.00-2017-00078-4.

O procedimento de fiscalização iniciou-se em 24/04/2017, tendo sido consignado o seguinte no Termo de Início de Fiscalização:

*“Informo, ainda, que todos os atos praticados no decorrer da diligência instaurada pelo TDPF-D nº 08.1.85.00-2015-00207-0 são ora convalidados e aproveitados no procedimento de fiscalização instaurado por força do presente TDPF-F nº 08.1.85.00-2017-00078-4.”.*

No curso do procedimento fiscal foram emitidas as seguintes intimações para coleta de informações (em parênteses a página do e-processo onde foi juntada a intimação):

- Termo de Intimação Fiscal nº 02 – Fiscalização lavrado em 03/05/2017 (4569)
- Termo de Intimação Fiscal nº 03 – Fiscalização lavrado em 19/05/2017 (4610)
- Termo de Intimação Fiscal nº 04 – Fiscalização lavrado em 22/05/2017 (4614)
- Termo de Intimação Fiscal nº 05 – Fiscalização lavrado em 26/05/2017 (4649)
- Termo de Intimação Fiscal nº 06 – Fiscalização lavrado em 07/06/2017 (4670)
- Termo de Intimação Fiscal nº 07 – Fiscalização lavrado em 29/06/2017 (4679)
- Termo de Intimação Fiscal nº 08 – Fiscalização lavrado em 07/08/2017 (4972)
- Termo de Intimação Fiscal nº 09 – Fiscalização lavrado em 15/08/2017 (5000)
- Termo de Intimação Fiscal nº 10 – Fiscalização lavrado em 30/08/2017 (5009)

Verifica-se que no Termo de Intimação Fiscal nº 10, a Autoridade Fiscal constatou que a Recorrente fora autuada por fatos geradores dos anos-calendários 2014 e 2015 por glosa de créditos de imposto de renda pago por controlada no exterior, e foi intimada a informar quais teriam sido as autuações. A intimação foi feita nos seguintes termos:

**ITEM 01** – No Formulário 20-F da Ambev S.A., correspondente ao exercício social encerrado em 31/12/2016, consta o seguinte trecho, *in verbis*:

Glosa de créditos de impostos pagos no exterior

Entre 2014 e 2015, a Companhia recebeu autuações para cobrança de IRPJ e CSLL, cujo objeto é a glosa de créditos de imposto de renda pago no exterior pelas empresas controladas da Companhia.

A Companhia apresentou defesa para todos os casos e aguarda decisão em primeira instância para os casos recebidos em 2015 e 2016 e pelo CARF para os demais.

Em junho de 2016, a Companhia recebeu novas autuações relacionadas à glosa de créditos de imposto de renda pago no exterior pelas empresas controladas da Companhia. A Ambev S.A. estima um valor de aproximadamente R\$2,8 bilhões de reais (R\$1,9 bilhão em 31 de dezembro de 2015) como perda possível e de R\$194 milhões de reais como perda provável.

Diante do exposto, fica o sujeito passivo intimado a **identificar cada uma das autuações acima mencionadas**, discriminando os números dos respectivos processos administrativos fiscais e os correspondentes períodos de apuração autuados.

As respostas e os documentos deverão ser anexados ao **dossiê nº 10010.014786/0816-57**. Favor informar o contato (nome e telefone) do responsável pelas respostas para eventuais esclarecimentos adicionais.

A Recorrente se recusou a prestar a informação solicitada nos seguintes termos (e-fl. 5017):

(...)

Resposta: Nos termos da legislação tributária, procedimentos de fiscalização compreendem ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, relativo aos tributos administrados pela RFB, bem como sobre a aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicações de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais (art. 3º, inciso I, da Portaria RFB 1.687/2014).

Neste sentido, o Decreto 3.000/99, nos arts. 904 e ss, confere amplos poderes à D. Fiscalização para acessar estabelecimentos, examinar e reter livros e documentos e lavrar móveis, depósitos e arquivos, tudo isto com a finalidade de fiscalizar o cumprimento de obrigações inerentes ao imposto de renda.

A discriminação solicitada, contudo, não se relaciona em qualquer aspecto com a verificação do cumprimento das obrigações tributárias da intimada. Registre-se que a Receita Federal do Brasil tem o amplo acesso aos autos de infrações lavrados em face da intimada, dos quais esta D. Fiscalização **pode extrair qualquer informação que considere necessária.** (gifei)

Veja que a própria Recorrente reconhece que a Fiscalização poderia se utilizar de informação contida em outro processo que considerasse necessária na análise de cumprimento de obrigações por parte do sujeito passivo.

Ora, se a própria Recorrente entende que o FISCO pode extrair qualquer informação de outros procedimentos fiscais que julgar necessários, causa no mínimo estranheza sua irresignação com a utilização, no presente processo, de informação que ela própria prestou no curso de outros processos, que ressalte-se, tem estreita conexão com o objeto analisado nos presentes autos, como se verá adiante.

Para comprovação de que o objeto é o mesmo, a Autoridade Fiscal juntou o TDPF-D 08.1.80.00-2016-00065-2 (e-fl. 5463) e na sequência, as intimações e respectivas respostas, em que foi analisada a parcela de crédito do saldo negativo do ano-calendário 2012 relativo a valores de IR pagos no exterior, tendo sido solicitado as seguintes informações e documentos pelo procedimento fiscal que iniciou-se em 02/06/2016, e portanto antes do procedimento fiscal que deu origem aos presentes autos:

(...)

4. Demonstrativos dos cálculos dos valores compensados a título de IR pago no exterior, individualizados por filial, sucursal, controlada ou coligada, conforme art. 1º, § 5º e art. 14, § 4º, da Instrução Normativa SRF 213, de 2002, com a observância dos limites definidos no art. 26, §1º da Lei 9.249/1995, no art. 14, parágrafos 7º a 11 e no art. 15 da Instrução Normativa SRF 213, de 2002;

5. Se aplicável, documentos (originais e traduzidos por tradutor juramentado) que comprovem a participação direta ou indireta da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV – CNPJ 02.808.708/0001-07 nas empresas das quais a contribuinte apresentar supostos pagamentos de Imposto sobre a Renda;

6. Se aplicável, estatutos sociais (originais e traduzidos por tradutor juramentado) das empresas das quais a contribuinte apresentar supostos pagamentos de Imposto sobre a Renda;

7. Se aplicável, organograma com as empresas das quais a contribuinte apresentar supostos pagamentos de Imposto sobre a Renda e a participação em cada uma delas;

8. Se aplicável, Demonstrações Financeiras completas das empresas controladas ou coligadas direta ou indiretamente das quais a contribuinte apresentar supostos pagamentos de Imposto sobre a Renda (originais e traduzidas por tradutor juramentado);

9. Documentos e justificativas que julgue pertinentes e que possam subsidiar a análise do suposto direito creditório.

Confirma-se, portanto, que a questão analisada nos processos de restituição/compensação é a mesma que a tratada no presente processo, não fazendo nenhum sentido que a Autoridade Fiscal autuante realizasse um outro procedimento fiscal **para analisar a mesma questão**, pagamento de imposto por controladas no exterior.

A análise da compensação culminou com a emissão do despacho decisório em **04/08/2016** no processo 10880.971102/2016-72 (cópia à e-fl. 5485 no presente processo), que trata de compensação com crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2012, em que não foi reconhecido o imposto de renda pago no exterior. Veja que o despacho decisório foi emitido após a análise dos documentos e justificativas do contribuinte e foi emitido antes do início do procedimento fiscal que deu origem ao presente processo.

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade contra a não homologação das compensações no processo 10880.971102/2016-72, que foi julgado improcedente pela 3ª Turma da DRJ/SPO em **31/03/2017**, também antes do início do procedimento fiscal que culminou com o lançamento aqui analisado.

Portanto, antes de iniciar o procedimento fiscal que deu origem ao lançamento aqui analisado, a DERAT/SPO já havia feito diligências para analisar o imposto pago no exterior no ano-calendário 2012 pelas controladas da Recorrente, bem como a DRJ já havia analisado os documentos e justificativas apresentadas pela Recorrente na sua manifestação de inconformidade, havendo razões mais que suficientes para que a Autoridade Fiscal autuante utilizasse as informações e as conclusões do processo 10880.971102/2016-72 para, de ofício, glosar a compensação do pagamento do imposto pago no exterior.

Com a glosa da compensação de pagamento de imposto no exterior, o resultado do ajuste do IRPJ e da CSLL passou de saldo negativo para imposto a pagar, e como o valor devido não foi confessado em DCTF, a Autoridade Fiscal constituiu o crédito tributário de ofício.

Considerando que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente, foi fundamentado em documentos e argumentos aproveitados de outro processo fiscal, cujo matéria analisada tem conexão com o do presente processo, e que foi inclusive analisado pela 1ª instância de julgamento antes do início do procedimento fiscal que deu origem ao presente processo.

Considerando, ainda, que os fundamentos fáticos e legais do lançamento foram claramente especificados no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal e a Recorrente compreendeu perfeitamente a acusação fiscal, eis que apresentou a competente impugnação, não havendo nenhum prejuízo à sua defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Portanto, rejeito a nulidade arguida.

## 2. Esclarecimentos iniciais

Além do presente processo, que analisa fatos geradores de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2012, há ainda mais 3 processos do mesmo contribuinte que tratam de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2012: 16561.720111/2017-77, 10880-971.102/2016-72 e 10880-971.103/2016-17.

Convém esclarecer do que se trata cada um dos processos acima referidos e explicitar eventual conexão e aproveitamento de provas entre os mesmos.

O presente processo trata de revisão da base de cálculo de IRPJ e de CSLL, com lançamento do imposto devido decorrente da glosa da dedução de imposto pago por controladas da Recorrente domiciliadas no exterior. Foram lavrados Autos de Infração por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL e de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL de dezembro de 2012, conforme excertos do auto de infração abaixo colacionados:

### **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.

<b>Fato Gerador</b>	<b>Imposto (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
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.

**FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL  
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL**

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

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	122.553.479,57	75,00

**Enquadramento Legal**

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

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Artigo 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;

Artigo 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pela Lei nº 11.727/08;

Artigos 129 e 132 do CTN.

**MULTA OU JUROS ISOLADOS****INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA**

Multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL 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.

No processo 16561.720111/2017-77 o lançamento foi decorrente de falta de adição do lucro apurado por 4 controladas domiciliadas no exterior na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2012. O valor do crédito tributário lançado foram os seguintes;

**IRPJ:****DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

	Cod. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	281.035.974,44
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2017)		146.813.193,03
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		352.717.582,27
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		780.566.749,74
Valor por Extensão		
SETECENTOS E OITENTA MILHÕES, QUINHENTOS E SESSENTA E SEIS MIL, SETECENTOS E QUARENTA E NOVE REAIS E SETENTA E QUATRO CENTAVOS		

**CSLL:****DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

	Cod. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	101.172.950,80
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2017)		52.852.749,49
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		126.978.329,61
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		281.004.029,90
Valor por Extensão		
DUZENTOS E OITENTA E UM MILHÕES E QUATRO MIL, VINTE E NOVE REAIS E NOVENTA CENTAVOS		

As infrações, com a base de cálculo acima discriminada foram as seguintes:

**ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS**  
**INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS NO EXTERIOR**

Lucros auferidos por controladas no exterior não computados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	134.004.295,87	75,00
31/12/2012	197.874.605,77	75,00
31/12/2012	726.694.307,81	150,00
31/12/2012	30.322.233,27	150,00
31/12/2012	35.248.455,15	75,00

**Enquadramento Legal**

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

Artigo 3º da Lei nº 9.249/95;

Artigo 25 da Lei nº 9.249/95;

Artigo 74, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/01;

Artigos 247, 248, 249 e 251 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

As 4 controladas, cujo lucro a Fiscalização alegou que não foram adicionados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora foram as seguintes:

Identificação da sociedade estrangeira	País de domicílio	Participação detida pela Ambev
Hohneck S.A.	Argentina	50,69%
Malteria Pampa S.A.	Argentina	60%
Lambic Holding S.A.	Argentina	87,10%
Ambev Luxemburgo	Luxemburgo	89,83%

**Tabela 1 – Identificação das controladas estrangeiras de interesse**

Constata-se que, apesar do presente processo e o 16561.720111/2017-77 tratarem de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2012, o aqui analisado trata de lançamento decorrente de glosa da compensação de imposto pago no exterior, e no processo 16561.720111/2017-77 o lançamento foi decorrente da falta de adição do lucro apurado por 4 controladas domiciliadas no exterior na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2012.

Apesar de em ambos os processos os lançamentos modificarem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos no final de período, não interferem um no outro, não havendo conexão entre eles, podendo ser julgados em separado. Ressalte-se que a Fiscalização expressamente consignou essa diferença entre os processos e não houve contestação por parte da Recorrente.

Os processos 10880-971.102/2016-72 e 10880-971.103/2016-17 tratam de análise de crédito formalizado por meio de PER/DCOMPs, ambos relativos a crédito de saldo negativo do ano-calendário 2012, sendo o primeiro de IRPJ e o segundo de CSLL.

Nesses dois processos, o crédito tributário pleiteado não foi reconhecido por falta de comprovação da parcela do crédito relativo a pagamento de imposto no exterior, conforme os excertos abaixo da análise de crédito do despacho decisório:

Processo 10880-971.102/2016-72:

**Análise das Parcelas de Crédito**

**Imposto de Renda Pago no Exterior**

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
615.364.312,78	0,00	615.364.312,78	Documentação apresentada pelo contribuinte não atende à legislação

Processo 10880-971.103/2016-17:

**Análise das Parcelas de Crédito**

**Imposto de Renda Pago no Exterior**

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
221.531.152,60	0,00	221.531.152,60	Documentação apresentada pelo contribuinte não atende à legislação

O presente processo analisa o lançamento de IRPJ e CSLL decorrente de glosa do imposto pago no exterior, ao passo que nos processos 10880-971.102/2016-72 e 10880-971.103/2016-17, analisa-se o direito creditório relativo a saldo negativo, cuja parcela do crédito relativa ao pagamento de imposto no exterior não foi confirmada.

Observa-se, portanto, que há conexão entre os processos, pois ambos analisam a compensação de imposto pago no exterior por controladas da Recorrente.

No presente processo, a glosa da compensação acarretou o lançamento do IRPJ e da CSLL, pois a Recorrente havia apurado saldo negativo em ambos os tributos, e na revisão a Autoridade Fiscal apurou IRPJ e CSLL a pagar, ao passo que nos processos 10880-971.102/2016-72 e 10880-971.103/2016-17 a não confirmação das parcelas do crédito relativa ao pagamento de imposto no exterior acarretou o não reconhecimento do direito creditório e consequentemente a não homologação da compensação.

Por se tratarem de processos conexos, seria adequado que os processos fossem distribuídos para o mesmo conselheiro, para se evitar decisões divergentes. O § 1º do art. 47 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, o conselheiro que primeiro recebesse os processos para relatoria poderia requerer a distribuição dos outros processos por prevenção:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos; (grifei)

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão. (grifei)

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo. (grifei)

Em consulta ao E-processo, constatei que o processo 10880-971.102/2016-72 foi distribuído para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, tendo o Relator solicitado, na data de 11 de abril de 2018 (e-fls 3626 a 3636), a juntada por conexão dos processos 10880.933735/2016-82 e 10880.933736/2016-27<sup>1</sup>, para que fossem vinculados por conexão e analisados em conjunto com o processo 10880-971.102/2016-72.

E na data de 24 de janeiro de 2019, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF decidiu converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem intimasse a contribuir para:

- 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;

<sup>1</sup> Os processos 10880.933735/2016-82 e 10880.933736/2016-27 tratam de análise de direito creditório relativo a saldo negativo do ano-calendário 2011 de IRPJ e CSLL, respectivamente.

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.

A Unidade de Origem produziu Informação Fiscal com as informações requeridas (e-fls. 7694 a 7707 do processo 10880.971102/2016-72).

Pelo fato do Relator Original ter deixado o CARF, o processo foi redistribuído para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, estando em 18/12/2023 sob Relatoria da Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira.

Quanto ao processo 10880.933736/2016-27, constatei que o processo foi distribuído para julgamento pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, que em 4 de janeiro de 2019, decidiu converter o julgamento em diligência (e-fls. 4233 a 4265) para que a Unidade de Origem intimasse a contribuinte a apresentar as mesmas informações/documentos requeridos na diligência determinada no processo 10880.971102/2016-72.

A Unidade de Origem produziu Informação Fiscal com as informações requeridas (e-fls. 9329 a 9357 do processo 10880.933736/2016-27).

Após o retorno da diligência, pelo fato do Relator Original ter deixado o CARF, o processo foi redistribuído para a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira.

Os três processos conexos estão nessa mesma 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara para relatoria de conselheiros distintos.

Infelizmente não foi possível, por questão temporal, que um dos Conselheiros relatores fizesse o pedido de distribuição por prevenção do outro processo.

Pelo fato do objeto de análise ser o imposto pago no exterior pelas controladas ser o mesmo nos 3 processos, a decisão quanto ao aproveitamento do crédito relativo ao pagamento do imposto por controladas no exterior deverá ser convergente nos 3 processos.

### **3. Mérito**

#### **3.1 Da acusação fiscal**

O lançamento aqui analisado, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, foi decorrente da análise da compensação pleiteada nas PER/DCOMPs nº 20927.08284.291013.1.7.02-2490 e 08996.07796.251013.1.7.03-9096, nas quais a Recorrente pleiteou compensação de débitos com crédito de saldo negativo de IRPJ e CSLL, respectivamente, ambos do ano-calendário 2012.

Na análise das PER/DCOMPs acima referidas, a Autoridade Administrativa concluiu pela não homologação das compensações declaradas porque a parcela componente do crédito

relativo a imposto de renda pago no exterior por controladas da Recorrente não terem sido confirmadas.

Pelo fato da parcela de crédito relativo ao imposto de renda pago no exterior por controladas da Recorrente terem sido glosadas, na revisão de ofício do ajuste de IRPJ e CSLL o resultado foi alterado de saldo negativo para imposto a pagar, e o imposto apurado foi constituído de ofício e formalizado nos presentes autos.

No Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Fiscal detalha os motivos que levaram à constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL:

9. Nos Itens 3 e 4 serão detalhados, respectivamente, os créditos tributários de IRPJ e de CSLL ora constituídos e apresentadas as razões que conduziram a seus respectivos lançamentos de ofício. Já no Item 5 serão especificadas as multas isoladas ora lançadas e apresentados os motivos que as impõem na situação sob análise.

### **3. Do IRPJ**

10. Primeiramente, deve ser ressaltado que a Ambev apurou seu lucro tributável do ano-calendário de 2012 com base no lucro real anual. A Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ do **ano-calendário de 2012** da Ambev (fls. 5019/5419) também revela que a companhia apurou no período de 01/01/2012 a 31/12/2012 um lucro real de **R\$ 1.441.635.288,93** (Ficha 09A/Linha 95). Este mesmo valor foi determinado na Parte A de seu Lalur (fls. 2315/2388).

11. O exame da **Ficha 11** (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa) da DIPJ do **ano-calendário de 2012** evidencia que a Ambev determinou sua estimativa obrigatória de IRPJ do mês de janeiro com base na receita bruta e acréscimos; já nos meses de fevereiro a dezembro, com base em balanço/balancete de suspensão ou redução. As bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ do ano-calendário de 2012 são a seguir discriminadas:

Mês	Forma de determinação da base de cálculo da estimativa do IRPJ	Base de cálculo da estimativa (R\$)
Janeiro	Receita bruta e acréscimos	128.278.381,22
Fevereiro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-102.635.840,49
Março	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-362.357.319,67
Abril	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-533.300.653,08
Maió	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-706.922.187,31
Junho	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.203.568.323,48
Julho	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.208.496.986,44
Agosto	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.088.154.561,65
Setembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.319.383.470,28
Outubro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.135.683.349,20
Novembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-823.943.531,00
Dezembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	1.441.635.288,93

Tabela 1 – Bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ informadas na DIPJ de 2012 da Ambev

12. Calha salientar que as bases de cálculo das estimativas de IRPJ dos meses de fevereiro a dezembro informadas na DIPJ do ano-calendário de 2012 são

confirmadas pelas correspondentes apurações constantes na Parte A do Lalur do ano de 2012 da companhia (fls. 2315/2388).

13. Por ser de interesse para a presente análise, convém detalhar o conteúdo da **Ficha 11** (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa) referente ao **mês de janeiro** da DIPJ do ano-calendário de 2012 (são apresentados apenas os campos não zerados – valores em R\$):

Ficha 11 da DIPJ – Estimativa de IRPJ – mês de janeiro de 2012	
<b>FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA</b>	Com base na receita bruta e acréscimos
Base de cálculo do Imposto de Renda	128.278.381,22
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>	
À alíquota de 15%	19.241.757,18
Adicional	12.825.838,12
<b>DEDUÇÕES</b>	
Incentivos fiscais	1.089.728,01
Remun. Prorrog. Licença-Matern.	47.667,64
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	<b>30.930.199,65</b>

Tabela 2 – Demonstrativo da estimativa de IRPJ do mês de janeiro de 2012 (Ficha 11 da DIPJ)

14. É necessário aqui mencionar que, em relação ao IRPJ do ano-calendário de 2012, a Ambev informou na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) tão somente o débito relativo ao mês de janeiro (fls. 5622/5624). A estimativa de IRPJ de janeiro de 2012 e suas vinculações declaradas na DCTF são a seguir transcritas (valores em R\$):

Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito – IRPJ – 2362-01 – Janeiro/2012	
<b>Débito Apurado</b>	<b>30.930.199,65</b>
<b>Créditos Vinculados</b>	
- PAGAMENTO	1.734.761,75
- OUTRAS COMPENSAÇÕES	29.195.437,90
<b>Soma dos Créditos Vinculados</b>	<b>30.930.199,65</b>
<b>Saldo a Pagar do Débito</b>	<b>0,00</b>

Tabela 3 – Estimativa de IRPJ de janeiro de 2012 e suas vinculações declaradas na DCTF

15. Por sua vez, as correspondentes vinculações dos tipos “Pagamento” e “Outras Compensações”, ambas declaradas pela Ambev em sua DCTF, são a seguir resumidas (valores em R\$):

Pagamento com DARF – IRPJ – 2362-01 – Janeiro/2012							
Período de Apuração	Cód. Receita	Data de Vencimento	Valor Principal	Valor Multa	Valor Juros	Valor Total DARF	Valor Pago Débito
31/01/2012	2362	29/02/2012	1.734.761,75	0,00	227.774,22	1.962.535,97	1.734.761,75
Total Pago do Débito: 1.734.761,75							

Tabela 4 – Vinculação do tipo “Pagamento”, relativa à estimativa de IRPJ de janeiro/2012 (DCTF)

Outras Compensações – IRPJ – 2362-01 – Janeiro/2012			
Tipo do Crédito	Valor Comp. Débito	Formalização do Pedido	Nº DCOMP ou Processo
IRPJ Saldo Negativo Períodos Anteriores – Próprio	29.195.437,90	DCOMP	25758.36144.290212.1.3.02-9076
Total Compensado do Débito: 29.195.437,90			

Tabela 5 - Vinculação do tipo “Outras Compensações”, relativa à estimativa de IRPJ de janeiro/2012 (DCTF)

16. Na **Ficha 11** correspondente aos meses de fevereiro a novembro da DIPJ do ano-calendário de 2012 (meses em que as bases de cálculo das estimativas de IRPJ são negativas, como se depreende da Tabela 1), a Ambev informou apenas as respectivas bases de cálculo negativas, bem como uma mesma dedução do imposto (mais especificamente como “Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores”) no valor de R\$ 30.930.199,65, daí resultando em todos esses meses um imposto de renda a pagar “negativo” também no valor de R\$ 30.930.199,65. Apenas para ilustrar a sistemática empregada pela Ambev na prestação das informações da Ficha 11 relativa aos meses de fevereiro a novembro, segue a transcrição simplificada correspondente ao mês de **novembro de 2012** (valores em R\$):

Ficha 11 da DIPJ – Estimativa de IRPJ – mês de novembro de 2012	
<b>FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA</b>	Com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução
Base de cálculo do Imposto de Renda	- 823.943.531,00
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>	
À alíquota de 15%	0,00
Adicional	0,00
<b>DEDUÇÕES</b>	
Imposto de Renda devido em meses anteriores	30.930.199,65
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	- 30.930.199,65

Tabela 6 – Demonstrativo da estimativa de IRPJ do mês de novembro de 2012 (Ficha 11 da DIPJ)

17. Já na Ficha 11 correspondente ao mês de **dezembro de 2012**, a Ambev assim informou (valores em R\$):

Ficha 11 da DIPJ – Estimativa de IRPJ – mês de dezembro de 2012	
<b>FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA</b>	Com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução
Base de cálculo do Imposto de Renda	1.441.635.288,93
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>	
À alíquota de 15%	216.245.293,34
Adicional	144.139.528,89
<b>DEDUÇÕES</b>	
Imposto de Renda devido em meses anteriores	30.930.199,65
Imposto de Renda retido na fonte	4.727.894,98
Imposto pago no exterior	324.726.727,60
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	0,00

Tabela 7 – Demonstrativo da estimativa de IRPJ do mês de dezembro de 2012 (Ficha 11 da DIPJ)

18. Deduz-se que o imposto de renda total devido e apurado na DIPJ correspondente ao ano de 2012 foi de R\$ 360.384.822,23 (R\$ 216.245.293,34 + R\$ 144.139.528,89), que coincide com a soma das deduções da tabela anterior (R\$ 30.930.199,65 + R\$ 4.727.894,98 + R\$ 324.726.727,60).

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	
<b>IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL</b>	
À alíquota de 15%	216.245.293,34
Adicional	144.139.528,89
<b>DEDUÇÕES</b>	
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
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	- 290.637.585,18

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

20. Deve ser prontamente salientado que o montante transcrito na tabela acima, correspondente à dedução do imposto anual intitulada “Imposto de Renda mensal pago por estimativa” (R\$ 355.656.927,25), é o resultado da soma do valor de “Imposto pago no exterior” (R\$ 324.726.727,60 – ver Tabela 7) com o valor de “Imposto de Renda devido em meses anteriores” (R\$ 30.930.199,65 – ver Tabela 7), ambos informados na Ficha 11 correspondente ao mês de dezembro. E como já visto, a citada dedução do imposto denominada “Imposto de Renda devido em meses anteriores” (R\$ 30.930.199,65) pode ser decomposta em “Pagamento” (R\$ 1.734.761,75) e “Outras Compensações” (R\$ 29.195.437,90), conforme informação prestada na DCTF de janeiro de 2012 (ver Tabela 3). Efetuada esta decomposição, o suposto saldo negativo de IRPJ apurado na **DIPJ do ano-calendário de 2012** (no valor de R\$ 290.637.585,18) pode ser assim determinado (valores em R\$):

		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
(=)	<b>SALDO NEGATIVO DE IRPJ APURADO NA DIPJ DO ANO-CALENDÁRIO DE 2012</b>		<b>- 290.637.585,18</b>

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

21. Impõe-se aqui sobrelevar que esse suposto crédito de R\$ 290.637.585,18, correspondente ao saldo negativo de IRPJ apurado pela Ambev na sua DIPJ do ano de 2012, também foi objeto do **PER/DCOMP nº 20927.08284.291013.1.7.02-24905**.

22. A administração tributária, no exercício de seu dever legal, já examinou esse suposto crédito pleiteado pela Ambev, tendo, por consequência, já formalmente apreciado cada uma das deduções do imposto devido informadas na DIPJ e na DCTF. Essa apreciação foi empreendida pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (Derat), unidade competente para, no âmbito de sua jurisdição, executar, dentre outras atribuições, as atividades relacionadas à restituição e à compensação.

23. No decorrer da diligência fiscal instaurada pelo TDPF-D nº 08.1.80.00-2016-00065-2 (fls. 5463/5464), o Auditor-Fiscal da Derat responsável pelo procedimento intimou a interessada – no processo de análise nº 10880.724576/2016-27 (ver intimação lavrada às fls. 5465/5468) – a apresentar a comprovação legalmente exigida do imposto de renda pago no exterior (conforme se depreende da tabela anterior, o imposto pago no exterior constituía a mais vultosa dedução do imposto devido apurado na DIPJ)<sup>8</sup>. Antes de proferir propriamente a decisão, o Auditor-Fiscal da Derat já havia concluído que a interessada não comprovara o imposto de renda pago no exterior informado na DIPJ do ano-calendário de 2012, conforme se extrai do termo intitulado “Observações sobre a não validação dos valores de IR do Exterior”, juntado ao aludido processo de análise (fls. 5469/5473). Neste termo, a autoridade fiscal assim consignou especificamente quanto ao imposto de renda pago no exterior, in verbis

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

24. Logo em seguida, a administração tributária, por meio de despacho decisório, formalizou o indeferimento da pretensão do sujeito passivo. O aludido despacho decisório – cujo número de rastreamento é **116624165** (fls. 5485/5498) – foi proferido no processo administrativo nº **10880.971102/2016-72**, que trata especificamente do suposto crédito correspondente ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2012 da Ambev.

25. Na citada decisão administrativa, todas as deduções do imposto anual devido apurado na DIPJ foram especificamente apreciadas. A apreciação individual de cada uma dessas deduções se fez necessária, de forma a viabilizar a decisão quanto ao saldo negativo de IRPJ (anual) apurado pela Ambev em sua DIPJ e pleiteado por meio do já referido PER/DCOMP nº 20927.08284.291013.1.7.02-2490.

26. Segue abaixo a transcrição dos campos intitulados “**2 – Identificador do PER/DCOMP**” e “**3 – Fundamentação, Decisão e Enquadramento Legal**” do mencionado despacho decisório (fls. 5485/5498):

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP			
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
20927.08284.291013.1.7.02-2490	Exercício 2013 - 01/01/2012 a 31/12/2012	Saldo Negativo de IRPJ	10880-971.102/2016-72

**3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL**

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

**PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP**

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	615.364.312,78	4.727.894,98	1.734.761,75	29.195.437,90	0,00	0,00	651.022.407,41
CONFIRMADAS	0,00	4.727.894,98	1.734.761,75	0,00	0,00	0,00	6.462.656,73

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 290.637.585,18 Valor na DIPJ: R\$ 290.637.585,18  
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 651.022.407,41  
IRPJ devido: R\$ 360.384.822,23  
Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.  
Valor do saldo negativo disponível: R\$ 0,00  
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP:  
20927.08284.291013.1.7.02-2490 12422.96471.280213.1.3.02-5969 37353.45187.200613.1.3.02-0845 23567.84554.200513.1.3.02-2907  
15395.38941.240513.1.3.02-1634 08271.46200.310513.1.3.02-8320 09831.32790.311013.1.7.02-8163 25412.07702.251113.1.3.02-5687  
32160.90374.231213.1.3.02-3133 31282.56579.231213.1.3.02-8220 22612.94635.240114.1.3.02-9808 05996.68968.070114.1.7.02-9493  
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/08/2016.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
312.220.389,23	62.445.877,42	100.845.473,72

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão da DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".  
Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), Art. 1º e inciso II do parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996, Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

**Figura 1 – Campos 2 e 3 do despacho decisório proferido pela Derat (Nº de rastreamento: 116624165)**

27. São transcritos literalmente a seguir os fragmentos do aludido despacho decisório (fls. 5485/5498) correspondentes às análises de cada uma das parcelas componentes do suposto saldo negativo de IRPJ apurado pela Ambev em sua DIPJ do ano-calendário de 2012 (e pleiteado por meio de PER/COMP):

Valor PER/DICOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
615.364.312,78	0,00	615.364.312,78	Documentação apresentada pelo contribuinte não atende à legislação

**Imposto de Renda Retido na Fonte**

**Parcelas Confirmadas**

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
00.000.000/1947-00	3426	1.029.016,84
00.360.305/0001-04	3426	358.045,54
04.902.979/0001-44	3426	231.911,86
17.298.092/0001-30	3426	939.876,40
33.479.023/0001-80	924	7.855,40
33.479.023/0001-80	3426	269.276,97
43.626.633/0001-19	3426	46.302,93
60.746.948/0001-12	3426	1.443.443,11
62.331.226/0001-11	3426	66.633,05
90.400.888/0001-42	3426	234.748,84
<b>Total</b>		<b>4.727.894,98</b>

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 4.727.894,98

**Pagamentos**

O valor confirmado da parcela de pagamento está limitado ao valor informado no PER/DICOMP no campo "Valor Utilizado para Compor o Saldo Negativo do Período"

**Parcelas Confirmadas**

Código de Receita	Período de Apuração	Data de Arrecadação	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor dos Juros	Valor Total do DARF	Valor Utilizado para Compor o Saldo Negativo do Período
2362	31/01/2012	24/10/2013	1.734.761,75	0,00	227.774,22	1.962.535,97	1.734.761,75
<b>Total</b>							<b>1.734.761,75</b>

Total Confirmado de Pagamentos: R\$ 1.734.761,75

**Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP**

**Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas**

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DICOMP	Valor da Estimativa compensada PER/DICOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JAN/2012	25758.36144.290212.1.3.02-9076	29.195.437,90	0,00	29.195.437,90	DCOMP não homologada
<b>Total</b>		<b>29.195.437,90</b>	<b>0,00</b>	<b>29.195.437,90</b>	

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 0,00

Figura 2 – Análises das parcelas componentes do saldo negativo de IRPJ do ano de 2012 (despacho decisório)

28. Conforme se depreende dos fragmentos antes transcritos, a administração tributária – por meio do despacho decisório cujo nº de rastreamento é 116624165 – indeferiu integralmente o suposto saldo negativo de IRPJ apurado pela Ambev em sua DIPJ do ano-calendário de 201210, haja vista a confirmação apenas parcial das supostas parcelas de crédito informadas pelo sujeito passivo.

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
<b>Pagamentos</b>	1.734.761,75	1.734.761,75
<b>IRRF</b>	4.727.894,98	4.727.894,98
<b>IR pago no exterior</b>	615.364.312,78	0,00
<b>Compensação com saldo negativo anterior</b>	29.195.437,90	0,00
<b>Total</b>	<b>651.022.407,41</b>	<b>6.462.656,73</b>

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.

31. Impôs-se o total indeferimento do saldo negativo do IRPJ do ano de 2012 pleiteado pela Ambev, haja vista que o total das deduções confirmadas pela administração tributária (R\$ 6.462.656,73) alcançou um montante inferior ao próprio IRPJ devido (R\$ 360.384.822,23 – ver Tabela 9)

32. Por outro lado, justamente por força das deduções confirmadas totalizarem um valor inferior ao próprio imposto anual devido apurado pela Ambev, uma análise perfunctória dos fatos ora narrados poderia levar à conclusão de que seria necessária a constituição de todo o crédito tributário correspondente à diferença entre o valor do imposto anual devido no ano-calendário de 2012 (R\$ 360.384.822,23) e o valor total das deduções confirmadas (R\$ 6.462.656,73). Tal providência seria aparentemente necessária, haja vista que o crédito correspondente à mencionada diferença não teria sido regularmente constituído, o que impediria que a administração tributária o exigisse da Ambev.

33. *A priori*, portanto, seria necessária a constituição do crédito tributário de IRPJ do ano-calendário de 2012 no valor de R\$ 353.922.165,50 (R\$ 360.384.822,23 – R\$ 6.462.656,73)<sup>11</sup>. Todavia, um exame mais cauteloso revela que deste valor de R\$ 353.922.165,50 deve ser ainda subtraído o montante de R\$ 29.195.437,90, como se passa a demonstrar.

34. Conforme informação da DCTF (ver Tabela 5), a dedução do IRPJ anual no valor de R\$ 29.195.437,90 decorre de suposta compensação de estimativa mensal com o saldo negativo de períodos anteriores<sup>12</sup>. Ainda em conformidade com a informação prestada na DCTF, esse débito foi objeto da **DCOMP nº 25758.36144.290212.1.3.02-9076**. Ocorre que no já citado despacho decisório relacionado ao crédito pleiteado referente ao ano-calendário de 2012, a administração tributária não confirmou a aludida compensação, sob a justificativa de que **a respectiva DCOMP não foi homologada** (ver a transcrição dessa justificativa no trecho do despacho decisório reproduzido na Figura 2).

35. Cabem aqui algumas observações acerca desta compensação da estimativa de janeiro de 2012. O suposto crédito pleiteado pela Ambev utilizado para a referida compensação da estimativa de janeiro de 2012 corresponde a um alegado saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2011, que foi objeto do **PER/COMP nº 27649.84005.101213.1.7.02-9363 (processo de crédito nº 10880.933735/2016-82)**. Vinculados a esse suposto crédito, a Ambev declarou vários débitos em diversas DCOMPs, dentre as quais a **DCOMP nº 25758.36144.290212.1.3.02-9076**,

na qual declarou a compensação da estimativa de IRPJ de janeiro de 2012/13, no valor de R\$ 29.195.437,90.

36. Conforme se depreende do despacho decisório de fls. 5628/5634 (cujo nº de rastreamento é 115373664), o **saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2011 pleiteado pela Ambev foi igualmente indeferido pela administração tributária**. Por consequência, também não foram homologadas as compensações apresentadas nas DCOMPs vinculadas<sup>14</sup>. Por esta razão, restabeleceu-se a cobrança dos diversos débitos compensados, dentre os quais aquele de R\$ 29.195.437,90. Cabe mencionar que, conforme informação presente no despacho decisório referente ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2011, o processo de cobrança da estimativa de IRPJ de janeiro de 2012 é identificado pelo nº **10880.936314/2016-11**.

37. A título de informação, vem a propósito assinalar que o sujeito passivo se insurgiu contra o indeferimento do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2011, tendo apresentado manifestação de inconformidade contra o respectivo ato decisório. Este recurso interposto já foi apreciado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo, que o julgou improcedente, conforme Acórdão nº 16-78.111 (fls. 5635/5669)<sup>15</sup>.

38. Assim, é de se concluir que: (i) o débito de R\$ 29.195.437,90, correspondente a uma parcela da estimativa de IRPJ de janeiro de 2012, foi compensado pela Ambev por meio da apresentação de DCOMP; (ii) essa compensação declarada em DCOMP não foi homologada pela administração tributária; (iii) o sujeito passivo recorreu contra a não-homologação dessa compensação e ainda não existe decisão final administrativa; (iv) enquanto pendente de recurso administrativo apresentado contra a não-homologação dessa compensação, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, a exigibilidade desse débito está suspensa, por força do que preceitua o artigo 74, § 11, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 10.833/2003), combinado com o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

39. Haja vista que a parcela sob exame da estimativa de IRPJ foi compensada em DCOMP não homologada, a administração tributária dispõe de instrumento para a cobrança desse débito.

40. Muito se discutiu acerca da possibilidade de cobrança de débito correspondente a estimativa obrigatória confessada em DCTF/DCOMP. É bom que se diga que a controvérsia existia naquelas situações em que a cobrança da estimativa inadimplida fosse realizada após o final do período de apuração anual do tributo. No entanto, essa controvérsia parece ter chegado a termo, notadamente em decorrência do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, cujas conclusões são a seguir reproduzidas:

CONCLUSÃO

22. Em síntese, os questionamentos levantados na consulta oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser respondidos nos seguintes termos:

a) Entende-se pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para extinção de débitos relativos a estimativa, desde que já tenha se realizado o fato que enseja a incidência do imposto de renda e a estimativa extinta na compensação tenha sido computada no ajuste;

b) Propõe-se que sejam ajustados os sistemas e procedimentos para que fique claro que a cobrança não se trata de estimativa, mas de tributo, cujo fato gerador ocorreu ao tempo adequado e em relação ao qual foram contabilizados valores da compensação não homologada, a fim de garantir maior segurança no processo de cobrança.

41. A PGFN, portanto, firmou a possibilidade de cobrança do débito sob análise. E esse entendimento já se consolidou no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). A título de ilustração, transcrevo trecho do voto do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, proferido no julgamento de recurso especial da Fazenda Nacional negado por unanimidade (Acórdão nº 9101-002.493 – 1ª Turma da CSRF – Sessão de 23/11/2016):

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se ao cabimento, ou não, da glosa de estimativas cobradas em Declaração de Compensação na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado em Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Trata-se de matéria atualmente pacificada tanto no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), quanto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), como segue:

Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006:

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.

PARECER PGFN/CAT/Nº 88/2014:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Conversão das estimativas em tributo após ajuste anual. Possibilidade de cobrança.

Assim, **não procedem** eventuais insurgências da recorrente contra o teor do contido na Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 18, de 2006.

Da mesma forma, é este o entendimento desta CSRF, conforme se observa a seguir:

Acórdão CSRF nº 9101-002.093, de 21 de janeiro de 2015:

IRPJ – SALDO NEGATIVO – ESTIMATIVA APURADA – PARCELAMENTO – COMPENSAÇÃO – CABIMENTO.

Descabe a glosa na composição do saldo negativo de IRPJ de estimativa mensal quitada por compensação, posteriormente não homologada e cujo valor foi incluído em parcelamento especial.

Do referido aresto, transcrevo o trecho a seguir (destaque do original):

A situação é análoga à das estimativas quitadas por compensação declarada após a vigência da MP 135/2003 (com caráter de confissão de dívida) e não homologadas. Para esses casos, exatamente em razão de as estimativas quitadas por compensações não homologadas estarem confessadas, a Secretaria da Receita Federal expediu orientação no sentido de não caber a glosa na apuração do saldo negativo apurado na DIPJ.

Esclarece a Solução de Consulta Interna nº 18/2006:

“(…)

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.”

A incerteza sobre essa orientação, gerada pelos pronunciamentos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio dos Pareceres PGFN/CAT nº 1658/2011 e 193/2013, no sentido de impossibilidade de inscrição na dívida ativa dos débitos correspondentes às estimativas não pagas, foi superada com o Parecer PGFN/CAT/nº 88/2014, no sentido de, verbis:

“(…) legitimidade de cobrança de valores que sejam objeto de pedido de compensação não homologada oriundos de estimativa, uma vez que já se completou o fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto de renda, ocorrendo a substituição da estimativa pelo imposto de renda.”

Portanto, é indubitoso que, em se tratando de estimativas objeto de compensação não homologada, mas que se encontram confessadas, quer por Declarações de Compensação efetuadas a partir da vigência da Medida Provisória nº 135/2003 (31/10/2003), quer por parcelamento, os respectivos valores devem ser computados no saldo negativo do ano-calendário, porque serão cobrados através do instrumento de confissão de dívida.

Também relevante o posicionamento expresso no voto condutor decido [sic] à unanimidade pela 1ª T. da 2ª Cª. da 1ª Seção do CARF no Acórdão nº 1201-001.054, de 30 de julho de 2014, abaixo transcrito (fls.169-170):

Ora, temos aqui uma situação gravosa sendo imposta a ora Recorrente. Isso porque, temos, de um lado, processos administrativos relacionados a não homologação/homologação parcial das compensações efetuadas para fins de liquidação dos débitos de estimativa que passaram e compor o saldo negativo do ano de 2004 e, de outro, o presente processo, por meio do qual a Fiscalização e a DRJ entendem que a estimativas em discussão não devem compor o saldo negativo utilizado pelo Recorrente, reduzindo o crédito utilizado, fazendo remanescer um débito em aberto.

Assim, caso entendêssemos no presente processo que tais estimativas, extintas por compensações (em discussão administrativa) devem ser desconsideradas para fins de composição do saldo negativo do respectivo período e, nos demais processos, a Recorrente venha a ter uma decisão desfavorável, teríamos uma cobrança em duplicidade dos respectivos valores. Isso porque, a Recorrente seria chamada a pagar as estimativas indevidamente compensadas, com os devidos acréscimos legais ao mesmo tempo em que seria obrigada também, a pagar os débitos liquidados através do aproveitamento do saldo negativo do período.

A não homologação das compensações vinculadas às estimativas de IRPJ e CSLL tem determinado, em efeito cascata, o não reconhecimento dos saldos negativos apurados ao final do exercício, o que vem causando um verdadeiro imbróglio processual.

Do exposto, voto por **negar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

42. O acima mencionado Acórdão nº 9101-002.493, proferido pela 1ª Turma da CSRF, foi assim ementado:

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

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\$):

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

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

44. Assim, pelas razões expostas, efetuou o presente de lançamento de ofício de IRPJ do ano-calendário de 2012 no valor de R\$ 324.726.727,60. O referido crédito tributário de IRPJ será acrescido da multa de ofício no percentual de 75%, tal qual prevê o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

A Autoridade Fiscal também relatou em detalhes a revisão da apuração da CSLL, que deixo de reproduzir porque seus fundamentos são análogos, *mutatis mutandis*, ao do IRPJ acima detalhado.

A Autoridade Fiscal consignou que os fundamentos para o lançamento analisado no presente processo foi baseado nos processos em que se analisaram as compensações cujo crédito eram saldo negativo de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2012, especificando os motivos para o não reconhecimento do pagamento de imposto no exterior por controladas pela Recorrente:

... Antes de proferir propriamente a decisão, o Auditor-Fiscal da Derat já havia concluído que a interessada não comprovara o imposto de renda pago no exterior informado na DIPJ do ano-calendário de 2012, conforme se extrai do termo intitulado “Observações sobre a não validação dos valores de IR do Exterior”, juntado ao aludido processo de análise (fls. 5469/5473). Neste termo, a autoridade fiscal assim consignou especificamente quanto ao imposto de renda pago no exterior, *in verbis* <sup>9</sup>:

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 10880.724745/2016-296) 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

### 3.2 Da decisão recorrida

Como relatado, a primeira decisão da 4ª Turma da DRJ/BSB (acórdão 03-84.674) foi anulada pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção que entendeu que a DRJ teria inovado, por ter fundamentado sua decisão em argumento não utilizado no lançamento, determinando que a análise do reconhecimento do imposto pago no exterior analisado no presente processo se limitasse às 3 questões apontadas pela Autoridade Fiscal.

Passo a seguir aos fundamentos da decisão recorrida para manutenção do lançamento.

No v. acórdão recorrido, a Turma julgadora *a quo* concluiu por afastar 2 motivos que a Autoridade Fiscal tinha utilizado como fundamento para o não reconhecimento do imposto pago no exterior: (i) a falta de apresentação de documentos comprobatórios traduzidos para a língua portuguesa por tradutor juramentado e (ii) falta de apresentação de comprovante de quitação do IR pago no exterior reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro no país.

Restou então para apreciação a questão acerca do atendimento dos limites de utilização de IR do exterior, definidos na Lei 9.249/1995 e na Instrução Normativa SRF 213/2002, vigentes à época.

O Relator do acórdão recorrido reafirmou seu entendimento quanto a impossibilidade de reconhecimento pela controladora sediada no Brasil dos lucros auferidos por controladas indiretas, conforme sua interpretação do art. 16, I, da Lei n. 9430/96, entendimento esse que divergiria do entendimento da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção e do Recorrente, que sustentam que os impostos pagos por controladas/coligadas indiretas são compensáveis no Brasil sem consolidação na controlada direta. Também esse seria o entendimento da DERAT/SPO externado na análise da compensação no processo 10880.971102/2016-72, conforme o seguinte excerto do acórdão recorrido:

Na medida em que sustento que não se aplica o art. 16, I, da Lei n. 9430/96 em caso de controlada/coligada indireta, haveria de concluir que o terceiro ponto é irrelevante para a questão posta em julgamento, pois, como já dito, todo o imposto gerado no Brasil foi decorrente da adição dos lucros no exterior (R\$ 2.479.785.682,41), tanto que esse é maior que o lucro real apurado (R\$ 1.441.635.288,93), conforme DIPJ a fls. 5033. Assim, como existiria saldo suficiente de imposto pago no exterior para compensar o IRPJ-estimativa (R\$ 324.726.727,60) e a CSLL-estimativa (R\$ 122.553.479,57) do mês de dezembro de 2012, conseqüentemente, não haveria qualquer valor a título IRPJ e CSLL a ser pago no ajuste e, conseqüentemente, cabe o cancelamento dos autos ora em julgamento, para exonerar a impugnante tanto do IRPJ e CSLL (e devidos

consectários legais), como também da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ/estimativa e CSLL/estimativa de dezembro de 2012.

No entanto, o conselheiro relator do Acórdão n. 1401-004.263, ao adentrar ao mérito da decisão por ele declarada nula, sustenta que os impostos pagos por controladas/coligadas indiretas são compensáveis no Brasil sem consolidação na controlada direta e que esse é o entendimento do CARF, logo, se assim for, o art. 16, I, da Lei 9.430/96 se aplica às controladas/coligadas indiretas. Some-se a isso que o próprio impugnante também assim sustenta. Da mesma forma, se manifestou a DERAT/SPO na informação dada nos autos do PAF n. 10880.971102/2016-72, se não vejamos excerto já transcrito anteriormente: "1.1- Aqui ressaltamos que, a consolidação dos resultados no presente caso, não é admitida pela legislação. Mas caso fosse, entendemos que a comprovação de um resultado consolidado depende da comprovação de todos resultados envolvidos na consolidação".

O Relator do acórdão recorrido, considerando então a interpretação da DERAT, do CARF e da Recorrente acerca do art. 16, I, da Lei n. 9430/96 que consideram como possível o reconhecimento pela controladora brasileira dos lucros auferidos por controladas indiretas, ressaltando que seu entendimento é divergente, considerou, porém, que a Recorrente não teria demonstrado que observou, de forma individualizada, os limites de compensação dos impostos pagos por cada controlada/coligada indireta no presente processo e tampouco no processo 10880.971102/2016-72, no qual houve diligência realizada pela DERAT/SPO, não tendo apresentado os demonstrativos individualizados na forma determinada pelo § 1º do Art. 395 do RIR/99, tendo transcrito os excertos de informação prestada na diligência no processo 10880.971102/2016-72:

"Para atender aos itens demandados pelo CARF, emitimos o Termo de Intimação juntado às fls. 3.659 a 3.672, pelo qual a contribuinte foi intimada a realizar as providências, como segue:

(...)

3. Apresentar o demonstrativo de cálculo do limite de compensação, nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior;

(...)

Com relação ao item 3 da intimação, a contribuinte não elaborou demonstrativos individualizados na forma do § 1º do Art. 395 do RIR/99, como solicitado."

### 3.3 Do recurso voluntário

No recurso voluntário a Recorrente, confirma que a DRJ concluiu que das 3 questões aduzidas pelo CARF para o reconhecimento do pagamento realizado no exterior, 2 restaram atendidos, e afirma que o Laudo da KPMG não deixaria dúvida quanto ao cumprimento dos requisitos legais para compensar os impostos pagos no exterior incidentes sobre lucros e resultados incluídos na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2012:

Como se vê, reconhece a referida decisão que **OS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR PELAS CONTROLADAS DA RECORRENTE NÃO DEIXAM DÚVIDA QUANTO À EXISTÊNCIA DO REFERIDO CRÉDITO**, reconhecendo expressamente que *“restam atendidos os dois primeiros pontos dos 3 aos quais o CARF limitou o conhecimento da matéria por esta DRJ, quais sejam as questões formais relativas à tradução dos documentos de arrecadação e ao reconhecimento do órgão arrecadador e consularização.”*

E de fato, os trabalhos técnicos preparados pela KPMG tanto naqueles processos como nestes autos comprovam de maneira inequívoca o direito da Recorrente à compensação do Imposto pago no exterior, não deixando dúvida quanto ao cumprimento de todos os 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 CSLL (Laudos de fls. 6932/6982, 11950/11969 e 12357/12369 e docs. 01 e 02).

A Recorrente também afirma que a DRJ teria reconhecido que a Equipe Regional de Reconhecimento de Direito Creditório IRPJ/CSLL da Derat/SPO teria confirmado a existência de prova de pagamento de imposto no exterior no montante de R\$ 824.350.266,76, que seria suficiente para compensação das estimativas de IRPJ e CSLL de dezembro/2012, e que, portanto, não haveria valor de imposto apurado no ajuste, devendo ser cancelada a exigência:

**Outrossim, reconheceu a r. decisão recorrida que nos autos daqueles processos administrativos já foi reconhecido pela Equipe Regional de Reconhecimento de Direito Creditório IRPJ/CSLL da Derat/SPO a existência de prova de pagamento de crédito de imposto pago no exterior no montante de R\$ 824.350.266,76, concluindo a r. decisão, “verbis”:**

“(…)

***Na medida em que sustento que não se aplica o art. 16, I, da Lei n. 9430/96 em caso de controlada/coligada indireta, haveria de concluir que o terceiro ponto é irrelevante para a questão posta em julgamento, pois, como já dito, todo o imposto gerado no Brasil foi decorrente da adição dos lucros no exterior (R\$ 2.479.785.682,41), tanto que esse é maior que o lucro real apurado (R\$ 1.441.635.288,93), conforme DIPJ a fls. 5033. Assim, como existiria saldo suficiente de imposto pago no exterior para compensar o IRPJ-estimativa (R\$ 324.726.727,60) e a CSLL-estimativa (R\$ 122.553.479,57) do mês de dezembro de 2012, conseqüentemente, não haveria qualquer valor a título IRPJ e CSLL a ser pago no ajuste e, conseqüentemente, cabe o cancelamento dos autos ora em julgamento, para exonerar a impugnante tanto do IRPJ e CSLL (e devidos consectários legais), como também da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ/estimativa e CSLL/estimativa de dezembro de 2012.***

Portanto, dúvida não resta de que, como reconhecido pela r. decisão recorrida, o montante apurado a título de imposto pago no exterior pela d. Autoridade

**Administrativa é suficiente à compensação das estimativas de dezembro/2012, não havendo por conseguinte valor a ser pago no ajuste, sendo manifesta a improcedência do lançamento fiscal.**

Há que se fazer uma correção ao entendimento da Recorrente, que só reproduziu trechos da decisão recorrida na parte que lhe convinha.

O que a DRJ afirmou é que, **do ponto de vista formal**, a Equipe Regional de Reconhecimento de Direito Creditório IRPJ/CSLL da Derat/SPO reconheceu que a Recorrente teria conseguido comprovar créditos no montante de R\$ 824.350.266,76, conforme o seguinte excerto do voto:

De qualquer forma, vamos nos valer da planilha elaborada pela DERAT/SPO na Informação retro citada (PAF n. 10880.971102/2016-72), como também de suas conclusões acerca dos aspectos formais dos documentos de arrecadação apresentados, se não vejamos:

Às **fls. 3.766 e 3.767** a contribuinte fez juntadas das relações dos valores que formariam o valor total do IR pago no exterior, de R\$ 836.111.980,43.

Conferindo **os documentos relacionados à tributação no Canadá**, vimos que a contribuinte juntou os supostos documentos de arrecadação de tributos, como segue:

(...)

O documento apresentado se constitui numa relação de pagamentos obtida junto à base de dados do Órgão Fiscal daquele País, onde constam os valores mensais e o total pago no ano, de 369.565.449,00 em moeda local.

Não constatamos os documentos com as efetivas datas dos pagamentos, o que não nos permitiu conferir os corretos procedimentos de conversões.

Pela nossa avaliação, entendemos que a resposta a este item não foi integralmente satisfatória."

Ou seja, a Equipe Regional de Reconhecimento de Direito Creditório IRPJ/CSLL da Derat/SPO reconheceu que, do ponto de vista formal, o impugnante conseguiu comprovar os seguintes créditos: (grifei)

- Pagos no Canadá.....R\$ 438.331.719,58
- Pagos na Argentina.....R\$ 231.129. 710,55
- Pagos na Bolívia.....R\$ 104.089.738,55
- Pagos no Paraguai.....R\$ 50.799.098,08

---

Total.....R\$ 824.350.266,76

Assim, restam atendidos os dois primeiros pontos dos 3 aos quais o CARF limitou o conhecimento da matéria por esta DRJ, quais sejam as questões formais

relativas à tradução dos documentos de arrecadação e ao reconhecimento do órgão arrecadador e consularização. (grifei)

A Recorrente reproduziu apenas o parágrafo que lhe convinha para afirmar que a decisão recorrida reconheceu o seu direito à compensação do pagamento de imposto no exterior, pois a afirmação seria verdadeira se não se levasse em conta o entendimento do Relator do acórdão recorrido, que não se aplicaria o art. 16, I a Lei n. 9430/96 em caso de controlada/coligada indireta. E nesse caso, na aplicação do referido dispositivo legal tanto para controladas diretas quanto indiretas domiciliadas no exterior, o Relator do acórdão recorrido afirma que a Recorrente não teria apresentado, de forma individualizada, demonstrativo com os limites de compensação por cada uma das controladas. Confira-se:

Na medida em que sustento que não se aplica o art. 16, I, da Lei n. 9430/96 em caso de controlada/coligada indireta, haveria de concluir que o terceiro ponto é irrelevante para a questão posta em julgamento, pois, como já dito, todo o imposto gerado no Brasil foi decorrente da adição dos lucros no exterior (R\$ 2.479.785.682,41), tanto que esse é maior que o lucro real apurado (R\$ 1.441.635.288,93), conforme DIPJ a fls. 5033. Assim, como existiria saldo suficiente de imposto pago no exterior para compensar o IRPJ-estimativa (R\$ 324.726.727,60) e a CSLL-estimativa (R\$ 122.553.479,57) do mês de dezembro de 2012, conseqüentemente, não haveria qualquer valor a título IRPJ e CSLL a ser pago no ajuste e, conseqüentemente, cabe o cancelamento dos autos ora em julgamento, para exonerar a impugnante tanto do IRPJ e CSLL (e devidos consectários legais), como também da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ/estimativa e CSLL/estimativa de dezembro de 2012.

No entanto, o conselheiro relator do Acórdão n. 1401-004.263, ao adentrar ao mérito da decisão por ele declarada nula, sustenta que os impostos pagos por controladas/coligadas indiretas são compensáveis no Brasil sem consolidação na controlada direta e que esse é o entendimento do CARF, logo, se assim for, o art. 16, I, da Lei 9.430/96 se aplica às controladas/coligadas indiretas. Some-se a isso que o próprio impugnante também assim sustenta. Da mesma forma, se manifestou a DERAT/SPO na informação dada nos autos do PAF n. 10880.971102/2016-72, se não vejamos excerto já transcrito anteriormente: “1.1- Aqui ressaltamos que, a consolidação dos resultados no presente caso, não é admitida pela legislação. Mas caso fosse, entendemos que a comprovação de um resultado consolidado depende da comprovação de todos resultados envolvidos na consolidação”.

Ora, assim sendo, embora mantenha o meu entendimento retro esposado, curvo-me, neste processo, ao entendimento do CARF e da DERAT (e até da impugnante), para concluir que, se assim há de ser, ou seja, se o art. 16, I, da Lei n. 9430/96 se aplica às controladas/coligadas indiretas, não cabendo consolidação (ao contrário do que dispõe o § 6º do art. 14 da IN 213/02), era ônus da impugnante a demonstração individualizada dos limites de compensação dos impostos pagos de cada controlada/coligada indireta, sendo que isso a impugnante não conseguiu

cumprir nestes autos nem no PAF n. 10880.971102/2016-72, no qual houve diligência bem aprofundada feita nesse sentido, e a DERAT/SPO verificou que a contribuinte não elaborou demonstrativos individualizados na forma do § 1º do Art. 395 do RIR/99, se não vejamos os seguintes trechos da referida informação (a fls. 7695 e do PAF n. 10880.971102/2016-72):

"Para atender aos itens demandados pelo CARF, emitimos o Termo de Intimação juntado às fls. 3.659 a 3.672, pelo qual a contribuinte foi intimada a realizar as providências, como segue:

(...)

3. Apresentar o demonstrativo de cálculo do limite de compensação, nos termos do § 1o do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior;

(...)

Com relação ao item 3 da intimação, a contribuinte não elaborou demonstrativos individualizados na forma do § 1o do Art. 395 do RIR/99, como solicitado."

E a conclusão da DRJ foi que a Recorrente não conseguiu demonstrar que atendeu aos limites de compensação de IR pago no exterior:

Assim, curvando-me aos doutos entendimentos do CARF e da DERAT/SPO, concluo que a impugnante não se desincumbiu de demonstrar o atendimento aos limites de utilização de IR pago no exterior definidos na Lei 9.249/95 e na IN 213/02 (grifei)

A Recorrente, em seguida, defende a consolidação vertical de resultados, ou seja, que o resultado das controladas/coligadas diretas devem ser consolidadas na controlada direta, quer sejam os resultados avaliados ou não pelo método de equivalência patrimonial, e da mesma forma defende que os impostos pagos no exterior pelas controladas/coligadas indiretas também devem ser consolidadas na controlada direta:

Ora, ao contrário do que alega a r. decisão recorrida, ao anular a decisão anterior este E. Conselho jamais negou a possibilidade de consolidação dos resultados das controladas indiretas em suas controladas diretas. Pelo contrário, sempre admitiu a consolidação vertical, conforme aliás está previsto na legislação!

Com efeito, o artigo 1º, parágrafo 6º da Instrução Normativa nº 213/2002, vinculante para a fiscalização, estabelece que *"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"*, não restando dúvida de que as regras se aplicam a qualquer tipo de participação societária.

Outrossim, o parágrafo 6º do artigo 14 da referida Instrução Normativa deixa claro que a consolidação alcança os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda que o controle/participação seja indireto, “verbis”:

*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.*

*(...)”*

Já a tributação, de forma individualizada, de resultados positivos auferidos por controladas indiretas só passou a ser prevista no regime de tributação de lucros auferidos no exterior com o advento da Lei nº 12.973/14, de modo que para o caso concreto quando o artigo 16, I, da Lei 9430/96 estabelece que “os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão: I - **considerados de forma individualizada**, por *filial, sucursal, controlada ou coligada*” evidentemente está tratando dos resultados das controladas diretas (e não das indiretas), que consolidam o resultado de suas investidas por equivalência patrimonial.

De fato, o procedimento de consolidação de resultados se aplica a rendimentos auferidos por intermédio de pessoa jurídica na qual a controlada direta tenha qualquer tipo de participação societária, inclusive indireta, não implicando em qualquer ofensa ao artigo 16, I da Lei 9.430/96, uma vez que os resultados das controladas indiretas são atribuíveis à controlada direta, e os seus resultados são oferecidos à tributação no Brasil de forma individualizada.

No caso, a legislação tributária impõe à Recorrente que consolide em suas participações societárias diretas os resultados auferidos por meio de empresas em que as investidas diretas mantenham participações societárias, **sendo**

**irrelevante para este efeito se** os resultados das investidas diretas são avaliados por equivalência patrimonial ou não (caso o sejam, seus resultados já estão consolidados, e caso não o sejam é necessária a consolidação).

A Recorrente defende que é irrelevante saber se o imposto pago pela controlada indireta foi utilizado pela controladora direta, pois os valores considerado foram efetivamente pagos pela controladora direta, líquido de eventual crédito, e a KPMG teria confirmado que o resultado auferido pela controlada indireta Labatt Holding AS somado ao resultado da Ambev Luxemburgo, que incluiu os resultados das controladas indiretas Labatt Brewing (Canadá), a CMQ (Argentina), a FNC (Uruguai) a Cerveceria Paraguaya (Paraguai) e a CBN (Bolívia), apurado por equivalência patrimonial, foram oferecidos à tributação no Brasil pela Recorrente:

No caso, a legislação tributária impõe à Recorrente que consolide em suas participações societárias diretas os resultados auferidos por meio de empresas em que as investidas diretas mantenham participações societárias, **sendo irrelevante para este efeito se os resultados das investidas diretas são avaliados por equivalência patrimonial ou não (caso o sejam, seus resultados já estão consolidados, e caso não o sejam é necessária a consolidação).**

Adicionalmente, a Recorrente também deve consolidar nestas investidas diretas os tributos pagos sobre os lucros auferidos por estas outras empresas (investidas indiretas) para fins de compensação do imposto pago no exterior **(e para este efeito é novamente irrelevante saber se o imposto pago pela investida indireta foi de alguma forma utilizado como crédito pela investida direta, pois o crédito apurado tanto pela KPMG como pelas diligências realizadas nos processos relativos aos saldos negativos levou em consideração sempre apenas os valores efetivamente pagos por aquelas sociedades, líquidos portanto de eventual crédito).**

A empresa de auditoria KPMG no Laudo de fls. 11950/11969 constatou que “o resultado auferido pela Labatt Holding AS somado ao resultado da Ambev Luxemburgo, oferecido à tributação no Brasil pela AMBEV, incluem, por equivalência patrimonial, o **resultado das investidas indiretas, dentre as quais, Labatt Brewing (Canadá), a CMQ (Argentina), a FNC (Uruguai) a Cerveceria Paraguaya (Paraguai) e a CBN (Bolívia)**” e também constatou que “**o resultado das controladas indiretas da Ambev Luxemburgo foi oferecido à tributação no ano-calendário de 2012**”, não restando dúvida assim quanto ao direito da Recorrente de utilizar para fins de compensação impostos pagos no exterior por controladas indiretas.

### 3.4 Das contrarrazões da PGFN

A PGFN alega que a Recorrente não demonstrou que atendeu aos limites para compensação do imposto pago no exterior, sendo insuficiente a demonstração dos limites de compensação por meio dos valores informados em fichas da DIPJ, pois o que importaria seriam os

valores efetivamente deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos, o que não teria sido demonstrado pela Recorrente:

De fato, a decisão recorrida merece ser mantida, visto que a recorrente não se desincumbiu da correta demonstração do atendimento aos referidos limites de utilização, tendo sido verificado, ao contrário, a utilização de limites acima dos permitidos nos outros processos administrativos.

Não basta a tentativa de demonstrar que atendeu os limites por meio dos valores informados em fichas da DIPJ, pois o que importa para a análise é saber os totais que foram efetivamente deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos, o que a recorrente não consegue demonstrar.

Assim sendo, o importante é a demonstração da vinculação do lucro de cada uma dessas controladas com pagamento de imposto de renda realizado no exterior, ou seja, caberia à recorrente 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.

A PGFN também aduz a impossibilidade de utilização de imposto pago no exterior para quitação de estimativas, e informa que essa tem sido uma prática da empresa em outros processos administrativos-fiscais:

Mas não somente isso. A recorrente, **como vem fazendo em diversas outras ocasiões em distintos processos**, pretende utilizar crédito de tributo pago no exterior para quitar estimativas, o que não é admitido.

O tema foi já analisado pelo CARF nos julgamentos dos Processos Administrativos 16692.720872/2017-33 e 16692.720874/2017-22, nos quais foram julgados os Pedidos de Restituição/Ressarcimento – PER por meio dos quais a contribuinte formalizou créditos decorrentes de saldo negativo de IRPJ e de CSLL apurados no ano calendário 2015.

Os correspondentes Acórdãos nº **1401-004.116** e nº **1401-004.118**, expõem, com extrema pertinência, as razões da insubsistência das pretensões veiculadas naqueles pedidos de restituição/compensação, as quais se aplicam, com precisão, ao presente feito. Convém reproduzi-los:

“III.1.b – Possibilidade de compensação de estimativas de IRPJ com saldo de IR pago no exterior em período anterior.

(...)

Impende, destarte, examinar a legislação de regência do IR pago no exterior para verificar tal possibilidade.

À partida, é de se citar a legislação de regência em vigor no ano-calendário de 2014, considerando que a recorrente não fez a opção de que trata o artigo 96 da Lei nº 12.973/2014. Primeiro, em relação ao dever jurídico de reconhecer os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior:

Lei nº 9.249/95:

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.

- omissis -

Medida Provisória nº 2.158-35/2001

**Art.21.Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL**, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 1o da Lei no 9.532, de 1997.

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.**

Da legislação citada, depreende-se que as pessoas jurídicas deveriam reconhecer no Brasil os lucros auferidos pelas controladas e coligadas no exterior e adicioná-los ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL. O reconhecimento deveria se dar no balanço de 31 de dezembro do ano em que a controlada ou coligada no exterior reconhecer o lucro em seu balanço. Em outras palavras, o reconhecimento do lucro auferido pelas controladas/coligadas no exterior se dá na apuração do lucro real conforme balanço de 31/12 do ano em que os lucros no exterior forem disponibilizados, seja na apuração do balanço de redução/suspensão de dezembro, seja na apuração do ajuste.

#### **4.Análise dos limites de compensação de pagamento de imposto no exterior**

As questões formais que impediam o reconhecimento dos pagamentos de impostos realizados no exterior, falta de apresentação de documentos comprobatórios traduzidos para a língua portuguesa por tradutor juramentado e falta de apresentação de comprovante de quitação do IR pago no exterior reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro no país foram superadas, restando então para apreciação a questão do atendimento aos limites de utilização de IR do exterior, definidos na Lei 9.249/1995 e na Instrução Normativa SRF 213/2002, vigentes à época.

Meu entendimento é convergente com o Relator do acórdão recorrido, i.e, que o relevante é o resultado da controlada direta, ou seja, que o lucro disponibilizado no exterior que deve ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL é o apurado pela controlada direta, bem como o respectivo crédito do imposto incidente sobre o lucro, que pode ser compensado na apuração do IRPJ e da CSLL da controladora brasileira no final do período de apuração. O resultado

das empresas das quais a controlada direta participa devem ser por ela consolidado, nos termos § 6º do artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/2002.

Veja que a Recorrente também entende que deve ser feita a consolidação de resultados na controladora direta, por meio de equivalência patrimonial, conforme o seguinte excerto do recurso voluntário:

(...)

Já a tributação, de forma individualizada, de resultados positivos auferidos por controladas indiretas só passou a ser prevista no regime de tributação de lucros auferidos no exterior com o advento da Lei nº 12.973/14, de modo que para o caso concreto quando o artigo 16, I, da Lei 9430/96 estabelece que “os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão: I - **considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada**” evidentemente está tratando dos resultados das controladas diretas (e não das indiretas), que consolidam o resultado de suas investidas por equivalência patrimonial.

De fato, o procedimento de consolidação de resultados se aplica a rendimentos auferidos por intermédio de pessoa jurídica na qual a controlada direta tenha qualquer tipo de participação societária, inclusive indireta, não implicando em qualquer ofensa ao artigo 16, I da Lei 9.430/96, uma vez que os resultados das controladas indiretas são atribuíveis à controlada direta, e os seus resultados são oferecidos à tributação no Brasil de forma individualizada.

No caso, a legislação tributária impõe à Recorrente que consolide em suas participações societárias diretas os resultados auferidos por meio de empresas em que as investidas diretas mantenham participações societárias, **sendo irrelevante para este efeito se** os resultados das investidas diretas são avaliados por equivalência patrimonial ou não (caso o sejam, seus resultados já estão consolidados, e caso não o sejam é necessária a consolidação).

Por outro lado, a Recorrente defende que pode ser aproveitado pela controladora brasileira o imposto pago pela controlada indireta, tenha sido ou não aproveitado pela controladora direta, com o que não concordo. Confirma-se a afirmação da Recorrente:

Adicionalmente, a Recorrente também deve consolidar nestas investidas diretas os tributos pagos sobre os lucros auferidos por estas outras empresas (investidas indiretas) para fins de compensação do imposto pago no exterior (**e para este efeito é** novamente irrelevante saber se o imposto pago pela investida indireta foi de alguma forma utilizado como crédito pela investida direta, pois o crédito apurado tanto pela KPMG como pelas diligências realizadas nos processos relativos aos saldos negativos levou em consideração sempre apenas os valores efetivamente pagos por aquelas sociedades, líquidos portanto de eventual crédito).

A Recorrente afirma que a consultoria KPMG confirmou que a controlada direta Ambev Luxemburgo consolidou o resultado de suas controladas, de modo que teria oferecido os seus resultados á tributação:

A empresa de auditoria KPMG no Laudo de fls. 11950/11969 constatou que “o resultado auferido pela Labatt Holding AS somado ao resultado da Ambev Luxemburgo, oferecido à tributação no Brasil pela AMBEV, incluem, por equivalência patrimonial, o **resultado das investidas indiretas**, dentre as quais, Labatt Brewing (Canadá), a CMQ (Argentina), a FNC (Uruguai) a Cerveceria Paraguaya (Paraguai) e a CBN (Bolívia)” e também constatou que “o **resultado das controladas indiretas da Ambev Luxemburgo foi oferecido à tributação no ano-calendário de 2012**”, não restando dúvida assim quanto ao direito da Recorrente de utilizar para fins de compensação impostos pagos no exterior por controladas indiretas.

No meu entendimento, o que deveria ser adicionado ao lucro real na controladora brasileira seria o resultado da controlada direta e o valor do imposto pago no exterior por esta mesma controlada direta.

Na consolidação do resultado da Ambev Luxemburgo, a Recorrente somou o lucro das controladas indiretas, conforme informado na “Ficha Técnica de Natureza Contábil” elaborada pela consultoria KPMG, abaixo colacionado:

**QUADRO 2 – Formação do Resultado Ambev Luxemburgo (confeccionado para esta Ficha Técnica)**

<b>Demonstração do Resultado da Ambev Luxemburgo – Exterior</b>	
Resultado Labatt AS (30.11.2012)	1.592.993.504
Resultado Ambev Luxembourg (31.12.2012)	-70.226.754
Lucro das Controladas Indiretas	413.073.334
<b>(=) Resultado antes do IR</b>	<b>1.935.840.084</b>
IR Diferido	-78.330.244
<b>(=) Resultado após IR</b>	<b>1.857.509.840</b>

E ainda somou o imposto pago pelas controladas indiretas no montante de R\$ 792.940.499,84, conforme o “Quadro 14 – Composição dos lucros auferidos no exterior que foram tributados no Brasil” para chegar ao valor de R\$ 2.479.785.682,42, informado na “Ficha Técnica de Natureza Contábil” elaborada pela consultoria KPMG:

**QUADRO 14 – Composição dos lucros auferidos no exterior que foram tributados no Brasil**

Descrição	Valor em R\$
<b>Resultado Ambev Lux em 31.12.2012 (Lucro Líquido)</b>	<b>1.857.509.840,00</b>
(x) Participação Societária Direta detida pela Ambev	89,83%
<b>Lucro auferido no exterior correspondente a participação societária da Ambev</b>	<b>1.668.516.751,28</b>
(+) Acréscimo do valor de impostos pagos no exterior pelas controladas	792.940.499,84
<b>Lucros auferidos no exterior e tributados no Brasil Ambev Luxembourg 1)</b>	<b>2.461.457.251,12</b>
<b>Resultado Dahlen em 31.12.2012 (Lucro Líquido)</b>	<b>18.328.431,30</b>
(x) Participação Societária Direta detida pela Ambev	100%
<b>Lucro auferido no exterior correspondente a participação societária da Ambev 1)</b>	<b>18.328.431,30</b>
<b>Total do Lucro Auferido no exterior adicionado em 2012</b>	<b>Σ1) = 2.479.785.682,42</b>

A Recorrente informou que adicionou o lucro apurado pela controlada direta Dahlen S.A , no montante de R\$ 18.328.431,30, mas não se utilizou de imposto pago no exterior por essa controlada:

(...)

*Por sua vez, no referido Laudo consta também o “Anexo A.1.4 – Memória de Cálculo Adições Dahlen”, onde verifica-se a composição para adição da controlada direta Dahlen S.A, no montante de R\$ 18.328.431,30, o qual, inclusive, fora reconhecido no Acórdão n° 03-84.674. Contudo, a Ambev não utilizou-se de qualquer valor de imposto pago no exterior referente a essa controlada direta.*

*Dessa forma, a soma dos resultados da Ambev Luxemburgo (R\$ 2.461.457.251,11) e da Dahlen S.A (R\$18.328.431,30) resultam no montante de R\$ 2.479.785.682,41, valor oferecido à tributação pela Ambev a partir da adição às bases de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2012.”*

O valor do lucro disponibilizado no exterior, informado na linha 07 da Ficha 09A da DIPJ, **não foi questionado pela Fiscalização, tampouco a forma como foram consolidados os resultados das controladas indiretas, de modo que não cabe questionar tal valor.** Aliás, a questão da consolidação vertical, que havia sido levantada pela DRJ e que fundamentou a decisão do Acórdão 03-84.674 prolatada pela 4ª Turma da DRJ/BSB foi anulada pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no Acórdão n. 1401-004.263 por alteração do critério jurídico em sua fundamentação, porque não fora considerada pela Autoridade Fiscal autuante.

Portanto, **assume-se como correto o montante dos lucros no exterior no montante de R\$ 2.479.785.682,41 informado na linha .07 da Ficha 09A da DIPJ.**

Considerando que o imposto pago no exterior foi confirmado, passa-se a analisar se a compensação do crédito de pagamento de imposto do exterior estava dentro dos limites legais.

A Recorrente defende que atendeu aos limites estabelecidos pela lei n° 9.249/95 e Instrução Normativa RFB n° 213/2002, eis que teria oferecido à tributação R\$ 2.479.785.682,42, decorrente dos resultados das seguintes controladas estrangeiras: R\$ 2.461.457.251,11 (Ambev Luxemburgo) e R\$ 18.328.431,30 (Dahlen S/A), conforme informado na linha 07 da Ficha 09 A da DIPJ.

A Recorrente apurou os limites de compensação aplicando a alíquota de 34% (sendo 25% relativo a IRPJ e 9% relativo à CSLL) sobre o lucro apurado no exterior oferecido à tributação, concluindo que a compensação do imposto pago no exterior na apuração do IRPJ estava dentro do limite legal:

Por outro lado, não resta dúvida de que restaram observados os limites previstos em lei para fins de compensação de imposto de renda pago no exterior, não havendo, outrossim, na legislação aplicável à época dos fatos obrigação legal que determinasse a realização de “demonstração individualizada dos limites de compensação dos impostos pagos de cada controlada/coligada indireta”, como pretende o v. acórdão recorrido.

Com efeito, **como reconhecido pela própria DRJ**, no ano-calendário de 2012 a Recorrente ofereceu à tributação a título de lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior o valor de R\$ 2.479.785.682,42, conforme se verifica da Ficha 09A, linha 07 da DIPJ2013 (fls. 5019/5419 dos autos).

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2013		Ano-calendário: 2012 ND: 0001544866	
CNPJ: 02.808.708/0001-07			
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral			
Discriminação	Valor		
01. Lucro Líquido Antes do IRPJ	8.595.210.100,01		
02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	-527.025.032,20		
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	8.068.185.067,81		
ADIÇÕES			
04. Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	0,00		
05. Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	317.730.204,83		
06. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	0,00		
07. Lucros Disponibilizados do Exterior	2.479.785.682,41		
08. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00		

Conforme se verifica das Fichas 34 e 35 da DIPJ (fls. 5019/5419), a adição a título de Lucros Disponibilizados no exterior no montante total de R\$ 2.479.785.682,42 decorreu dos resultados das seguintes controladas estrangeiras: R\$ 2.461.457.251,11 da Ambev Luxemburgo e R\$ 18.328.431,30 da Dahlen S/A.

Já calculando a incidência de IRPJ (25%) e de CSLL (9%) sobre os lucros oferecidos à tributação chega-se a um valor de R\$ 619.946.420,58 de IRPJ sobre os referidos lucros no exterior e de R\$ 223.180.711,42 de CSLL sobre os mesmos lucros, correspondendo a soma destes valores (R\$ 843.127.132,00) ao limite do imposto pago no exterior passível **de compensação no Brasil**, nos termos dos artigos 14 e 15 da Instrução Normativa nº 213/2002.

Portanto, considerando que a Recorrente utilizou R\$ 615.364.312,78 (R\$ 324.726.727,60 (estimativa de dezembro/2012) + R\$ 290.637.585,18 (utilização no ajuste) = R\$ 615.364.312,78) de imposto de renda pagos no exterior para a composição do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2012, não resta dúvida de que tal dedução está dentro do limite previsto no art. 26 da Lei 9.249/1995.

Apesar de ter adicionado o lucro da controlada direta Dahlen S.A ao lucro da controladora no Brasil, não houve a utilização de pagamento de imposto no

exterior da Dahlen S.A. Assim, considerando apenas o lucro da Ambev Luxembourg, e considerando a incidência de 34% sobre referido lucro, IRPJ (25%) e CSLL (9%)

Também em relação à CSLL, a Recorrente alega que mesmo que se tenha considerado apenas o lucro apurado pela controlada Ambev Luxembourg, a compensação do lucro pago no exterior para apuração da CSLL estava dentro dos limites legalmente permitidos:

Do mesmo modo, o valor de R\$ 221.531.152,60 (R\$ 122.553.479,57 (estimativa de dezembro/2012) + R\$98.977.673,03 (utilizado no ajuste) = R\$221.531.152,60) de imposto de renda pago no exterior utilizado para a composição do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2012 está dentro do limite previsto no art. 26 da Lei 9.249/1995. Outrossim, o crédito utilizado pela Recorrente corresponde exatamente ao limite no valor de R\$ 836.895.465,38, considerando a incidência de 34% sobre o montante de lucros apenas da Ambev Luxembourg e suas investidas, adicionados às bases de IRPJ e CSLL no montante de R\$ 2.461.457.251,12, cujos impostos pagos no exterior geraram o crédito utilizado.

Em resumo, a Recorrente calculou os limites segundo o que consta no “Quadro 18 – Limite de utilização de impostos pagos no exterior para compensação” informado na “Ficha Técnica de Natureza Contábil” elaborada KPMG:

**QUADRO 18 – Limite de utilização de impostos pagos no exterior para compensação**

Limite de Utilização	Ambev Luxembourg	Dahlen	Total
Lucro Adicionado	2.461.457.251,11	18.328.431,30	2.479.785.682,41
Limite (34%)	836.895.465,38	6.231.666,64	843.127.132,02
Saldo Utilizado no IRPJ (25%)	615.364.312,78	-	615.364.312,78
Saldo Utilizado na CSLL (9%)	221.531.152,60	-	221.531.152,60
<b>Total do Saldo Utilizado</b>	<b>836.895.465,38</b>	<b>-</b>	<b>836.895.465,38</b>
<b>Total de Crédito de Impostos Pagos no Exterior</b>	<b>836.111.980,43</b>		

O imposto pago pelas controladas do exterior pode ser compensado pela controladora no Brasil até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, nos termos do § 1º do art. 26 da Lei nº 9.249/95, e não ao total do imposto pago no exterior;

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

Mas há ainda que se observar outro limite, para evitar que sejam, restituídos/compensados valores em excesso ao que seria devido no Brasil com a inclusão dos lucros auferidos pelas controladas no exterior na apuração do IRPJ e CSLL devidos, o que foi feito por meio da Instrução Normativa SRF nº 213/02, vigente à época dos fatos geradores aqui analisados, que no seu artigo 14 detalha a sistemática da apuração do limite compensável do imposto sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil:

**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.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

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

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

Considerando que no Auto de Infração não foi questionado a conversão do lucro na moeda de origem para reais, entendo que deve ser considerado o valor informado na DIPJ.

Da mesma forma, não houve questionamento da Autoridade Fiscal quanto a conversão para reais dos valores de imposto pagos na moeda de origem das controladas do exterior, que totalizaram R\$ 850.704.837,42, considerando, inclusive o percentual de participação da controladora brasileira na controlada estrangeira. O resumo dos pagamentos consta na “Ficha Técnica” elaborada pela consultoria KPMG, e abaixo reproduzida:

### 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
<b>Labatt Brewing Ltd.</b>	<b>257.699.000,00</b>	<b>436.231.064,48</b>
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
<b>Cerveceria y Malteria Quilmes</b>	<b>621.709.660,34</b>	<b>251.873.674,87</b>
<b>Cerveceria Paraguaya</b>	<b>138.802.351.281,00</b>	<b>50.652.065,40</b>
<b>FNC S.A.</b>	<b>369.565.449,00</b>	<b>32.417.756,52</b>
<b>Cerveceria Boliviana</b>	<b>456.777.235,00</b>	<b>79.530.276,15</b>
<b>Total</b>		<b>850.704.837,42</b>

Considerando que o lucro da controlada Ambev Luxembourg foi de R\$ 2.461.457.251,11, que se tributado no Brasil à alíquota de 34% resultaria em tributo a pagar de R\$ 836.895.465,38, e os comprovantes de pagamentos, conforme tabela acima totalizaram R\$ 850.704.837,42, o imposto passível de compensação no Brasil pela controlada Ambev Luxembourg seria de R\$ 836.895.465,38.

Mas há que se verificar o atendimento do outro limite de compensação determinado pela Instrução Normativa SRF nº 213/02, que se verá na sequência.

#### 4.1 Limite de compensação de imposto pago no exterior na apuração do IRPJ

O limite compensável do imposto pago no exterior deve ser apurado de acordo com o limite determinado pela Instrução Normativa SRF nº 213/02, que nos termos do seu inciso II do § 10 do art. 14, deve ser calculado o imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro **real antes e após a inclusão dos lucros no exterior**, no que resulta os valores abaixo:

	SEM INCLUSÃO	COM INCLUSÃO
Lucro Real sem inclusão lucro exterior	-1.038.150.393,48	-1.038.150.393,48
Lucro Disponibilizado do Exterior		2.479.785.682,41
Lucro Real	-1.038.150.393,48	1.441.635.288,93
Alíquota de 15%	0,00	216.245.293,34
Adicional	0,00	144.139.528,89
Imposto sobre o Lucro Real	0,00	360.384.822,23

O imposto pago no exterior passível de compensação não poderá exceder ao imposto pago no exterior conforme o inciso I, § 10, art. 14 da IN SRF nº 213/02, e nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, de acordo com o inciso II, § 10 do art. 14 da mesma IN SRF nº 213/02.

Ora, caso não tivesse sido incluído o lucro disponibilizado do exterior a Recorrente teria apurado prejuízo fiscal de R\$ 1.038.150.393,48 e por consequência não haveria imposto a pagar.

Ao adicionar o lucro disponibilizado no exterior, o prejuízo apurado nas operações domésticas da Recorrente foi transformado em lucro de R\$ 1.441.635.288,93, o que resultou em imposto a pagar no montante de R\$ 360.384.822,23.

Se não tivesse incluído o lucro disponibilizado no exterior, a Recorrente teria apurado prejuízo fiscal, e então as estimativas recolhidas/compensadas comporiam o saldo negativo de imposto passível de restituição/compensação.

Ocorre que a Recorrente, com exceção de janeiro e dezembro de 2012, apurou prejuízo fiscal conforme tabela abaixo, nada declarando de imposto devido na DIPJ e em DCTF:

Mês	Forma de determinação da base de cálculo da estimativa do IRPJ	Base de cálculo da estimativa (R\$)
Janeiro	Receita bruta e acréscimos	128.278.381,22
Fevereiro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-102.635.840,49
Março	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-362.357.319,67
Abril	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-533.300.653,08
Mai	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-706.922.187,31
Junho	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.203.568.323,48
Julho	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.208.496.986,44
Agosto	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.088.154.561,65
Setembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.319.383.470,28
Outubro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.135.683.349,20
Novembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-823.943.531,00
Dezembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	1.441.635.288,93

Tabela 1 – Bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ informadas na DIPJ de 2012 da Ambev

No mês de janeiro de 2012 o imposto apurado foi de R\$ 30.930.199,65, conforme tabela abaixo:

Ficha 11 da DIPJ – Estimativa de IRPJ – mês de janeiro de 2012	
<b>FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA</b>	Com base na receita bruta e acréscimos
Base de cálculo do Imposto de Renda	128.278.381,22
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>	
À alíquota de 15%	19.241.757,18
Adicional	12.825.838,12
<b>DEDUÇÕES</b>	
Incentivos fiscais	1.089.728,01
Remun. Prorrog. Licença-Matern.	47.667,64
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	<b>30.930.199,65</b>

E o imposto apurado foi quitado com pagamento com DARF (R\$ 1.734.761,75) e por compensação, conforme tabela abaixo:

Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito – IRPJ – 2362-01 – Janeiro/2012	
<b>Débito Apurado</b>	<b>30.930.199,65</b>
<b>Créditos Vinculados</b>	
- PAGAMENTO	1.734.761,75
- OUTRAS COMPENSAÇÕES	29.195.437,90
<b>Soma dos Créditos Vinculados</b>	<b>30.930.199,65</b>
<b>Saldo a Pagar do Débito</b>	<b>0,00</b>

Tabela 3 – Estimativa de IRPJ de janeiro de 2012 e suas vinculações declaradas na DCTF

E até o mês de novembro de 2012, por conta da apuração de prejuízo fiscal, a Recorrente veio “carregando” o saldo negativo de R\$ 30.930.199,65, conforme se verifica abaixo:

Ficha 11 da DIPJ – Estimativa de IRPJ – mês de novembro de 2012	
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	Com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução
Base de cálculo do Imposto de Renda	- 823.943.531,00
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>	
À alíquota de 15%	0,00
Adicional	0,00
<b>DEDUÇÕES</b>	
Imposto de Renda devido em meses anteriores	30.930.199,65
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	- 30.930.199,65

Tabela 6 – Demonstrativo da estimativa de IRPJ do mês de novembro de 2012 (Ficha 11 da DIPJ)

No mês de dezembro, a Recorrente adicionou o lucro disponibilizado no exterior (R\$ 2.479.785.682,41), resultando em base de cálculo de IRPJ de R\$ 1.441.635.288,93 que resultou em imposto devido de R\$ 360.384.822,23.

A Recorrente informou que a quitação da estimativa de dezembro ocorreu com o Imposto de Renda recolhido em meses anteriores (R\$ 30.930.199,65), IRRF (R\$ 4.727.894,98) e imposto pago no exterior (R\$ 324.726.727,60), conforme ficha 11 da DIPJ:

Ficha 11 da DIPJ – Estimativa de IRPJ – mês de dezembro de 2012	
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	Com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução
Base de cálculo do Imposto de Renda	1.441.635.288,93
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>	
À alíquota de 15%	216.245.293,34
Adicional	144.139.528,89
<b>DEDUÇÕES</b>	
Imposto de Renda devido em meses anteriores	30.930.199,65
Imposto de Renda retido na fonte	4.727.894,98
Imposto pago no exterior	<b>324.726.727,60</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	0,00

Tabela 7 – Demonstrativo da estimativa de IRPJ do mês de dezembro de 2012 (Ficha 11 da DIPJ)

Aqui há de se ressaltar que este relator entende que a dedução do imposto de renda pago no exterior no pagamento de estimativa só é admissível para a apuração da estimativa de dezembro porque, no presente caso, a apuração da base de cálculo do lucro real foi por balanço de suspensão e redução e coincidente com o período de apuração do ajuste de final de período, realizado no dia 31 de dezembro, em conformidade com o que dispõe o art. 25 da Lei nº 9.249/95<sup>2</sup>, portanto, no mesmo período em que os lucros são computados no ajuste anual.

Na apuração do ajuste, na Ficha 12A, além do montante de R\$ 324.726.727,60, a Recorrente adicionou uma outra parcela de imposto pago no exterior de R\$ 290.637.585,18:

<sup>2</sup> 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.

Ficha 12A – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - 2012	
<b>IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL</b>	
À alíquota de 15%	216.245.293,34
Adicional	144.139.528,89
<b>DEDUÇÕES</b>	
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
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	<b>- 290.637.585,18</b>

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

A Recorrente utilizou para compensação de imposto pago no exterior um montante total de R\$ 615.364.312,78 (R\$ 324.726.727,60 + R\$ 290.637.585,18), montante esse que **excedeu o valor passível de compensação na apuração do IRPJ devido no ano-calendário 2012.**

Nos termos do § 1º do art. 26 da Lei nº 9.249/95 a compensação do imposto pago no exterior deve ser proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela controladora brasileira, de modo que **a Recorrente só poderia compensar imposto pago no exterior até o montante de R\$ 360.384.822,23**, que é o valor apurado com a inclusão do lucro disponibilizado no exterior.

Como se verifica, ao adicionar o lucro disponibilizado no exterior, o IRPJ apurado passou de prejuízo fiscal para imposto a pagar. Não havia dispositivo legal, vigente à época, que vedasse a compensação de prejuízo apurado no Brasil com lucros auferidos no exterior, consequência da forma como os lucros apurados no exterior eram adicionados ao lucro real. Ao contrário, o § 15 do art. 14 da IN SRF nº 213/02<sup>3</sup> possibilitava que o imposto pago sobre lucros auferidos no exterior que não pudesse ser compensado, pelo fato da controladora brasileira não ter apurado lucro real positivo no ano-calendário respectivo, poderia compensar com o que seria devido nos anos-calendário subsequentes.

A diferença entre o valor dos tributos incidentes sobre o lucro disponibilizado no exterior (R\$ 836.895.465,38) e o valor passível de compensação no ano-calendário de 2012 (R\$ 360.384.822,23) poderá ser utilizado na compensação de CSLL (obedecidos os limites de compensação de imposto no exterior) ou compensado em anos-calendários subsequentes, controlado na parte B do LALUR, de acordo com o § 16 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/02.

A regra da compensação de prejuízo com lucro da própria controlada no exterior só começou a vigorar a partir da edição da Lei nº 12.973/2014, que no seu art. 76<sup>4</sup>, *caput*, determina

<sup>3</sup> § 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

<sup>4</sup> Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em

que a controladora brasileira registre em subcontas, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do investimento equivalente aos lucros e prejuízos auferidos pela controlada direta e suas controladas diretas ou indiretas, de acordo com o seu percentual de participação nas mesmas.

Portanto, a Recorrente utilizou-se de R\$ 615.364.312,78 de imposto pago no exterior para compensação do IRPJ devido, quando o limite seria de R\$ 360.384.822,23, excedendo em R\$ 254.979.490,55 o limite permitido para compensação no ano-calendário 2012.

Considerando que antes da inclusão do lucro no exterior a Recorrente havia apurado prejuízo fiscal, o imposto no exterior relativo à parcela do lucro incluída na apuração do resultado será consumido para zerar o prejuízo fiscal no ano-calendário (porque o valor do imposto pago no exterior é maior do que o prejuízo fiscal apurado antes da adição do lucro das controladas do exterior), de modo que o valor a ser considerado como IRPJ do ano-calendário 2012 será zero, não havendo IRPJ do ano-calendário 2012 a ser exigido nos presentes autos.

**Se fosse mantido a exigência de IRPJ relativo ao valor que excedeu ao limite de compensação de imposto pago no exterior, estaria sendo exigido imposto em duplicidade, eis que o imposto foi recolhido no exterior (daí porque estava sendo compensado na apuração da controladora em razão da adição do respectivo lucro apurado pelas controladas no exterior).**

Portanto, não haverá IRPJ a ser exigido no auto de infração.

Como o imposto pago no exterior reduziu o prejuízo fiscal, devem ser retificados de ofício a DIPJ e o e-SAPLI.

O montante do saldo de imposto pago no exterior será calculado a seguir na apuração da CSLL.

#### **4.2 Limite de compensação de imposto pago no exterior na apuração da CSLL**

O imposto pago pelas controladas no exterior poderão ser utilizada para compensar a CSLL devida no ajuste, em face da adição dos lucros disponibilizados pela controladas no exterior à sua base de cálculo. O saldo do imposto pago no exterior, depois da utilização do limite

---

que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. (Vigência)

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

§ 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.

compensável na apuração do IRPJ poderá ser utilizado na apuração da CSLL do final de período, conforme o art. 15 da IN SRF nº 213/2002<sup>5</sup>.

A informação prestada pela Recorrente na linha 07 da Ficha 17 da DIPJ, lucro disponibilizado no exterior, é a mesma prestada na linha 07 da Ficha 09A e não foi contestada pela Autoridade Fiscal, e portanto considero-a correta.

A Recorrente informou que o montante de imposto pago no exterior foi de R\$ 850.704.837,42, dos quais foram utilizados para compensação de IRPJ o limite admitido de R\$ 360.384.822,23. Assim há um saldo de R\$ 490.320.015,19, quer pode ser utilizado para compensação de CSLL ou para compensação de IRPJ e CSLL em anos subsequentes, conforme o descrito no item 4.1- Limite de compensação de imposto pago no exterior na apuração do IRPJ.

Há que se verificar, ainda, o limite compensável de imposto pago no exterior para quitação da CSLL, que deve ficar limitado ao valor devido de CSLL decorrente da adição do lucro disponibilizado pelas controladas no exterior.

Para se apurar os limites compensáveis do imposto pago no exterior, deve ser calculado a CSLL antes e após a inclusão dos lucros, de acordo com o inciso II do § 10 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/02, no que resulta os valores abaixo:

	<b>SEM INCLUSÃO</b>	<b>COM INCLUSÃO</b>
Base de Cálculo da CSLL sem inclusão lucro exterior	-2.578.763.355,44	-2.578.763.355,44
Lucro Disponibilizado do Exterior		2.479.785.682,41
Base de Cálculo da CSLL	-2.578.763.355,44	-98.977.673,03
Alíquota de 9%	0,00	0,00
CSLL devida	0,00	0,00

O imposto pago no exterior passível de compensação não poderá exceder ao imposto pago no exterior conforme o inciso I, § 10, art. 14 da IN SRF nº 213/02, e nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, de acordo com o inciso II, § 10 do art. 14 da mesma IN SRF nº 213/02.

Ora, tanto sem a adição quanto com a adição do lucro disponibilizado no exterior não houve CSLL devida no ajuste e por consequência não se apurou contribuição social sobre o lucro a ser recolhida.

Ocorre que a Recorrente, com exceção de janeiro e dezembro de 2012, apurou base de cálculo negativa de CSLL conforme tabela abaixo, nada declarando de imposto devido na DIPJ e em DCTF:

<sup>5</sup> COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Mês	Forma de determinação da base de cálculo da estimativa da CSLL	Base de cálculo da estimativa (R\$)
Janeiro	Receita bruta e acréscimos	200.979.115,69
Fevereiro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-76.863.111,02
Março	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-330.855.169,68
Abril	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-488.988.420,84
Mai	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-652.061.229,81
Junho	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.138.804.874,37
Julho	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.130.841.942,14
Agosto	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-997.710.168,48
Setembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.219.791.507,38
Outubro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-1.034.642.615,95
Novembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	-723.256.428,61
Dezembro	Balanço/Balancete de suspensão ou redução	1.541.978.095,47

Tabela 12 - Bases de cálculo das estimativas mensais da CSLL informadas na DIPJ de 2012 da Ambev

No mês de janeiro de 2012 o imposto apurado foi de R\$ 16.224.549,02, conforme tabela abaixo:

Ficha 16 da DIPJ – Estimativa da CSLL – mês de janeiro de 2012	
<b>FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL</b>	Com base na receita bruta e acréscimos
<b>CÁLCULO DA CSLL</b>	
Base de Cálculo da CSLL	200.979.115,69
CSLL Apurada	18.088.120,41
<b>DEDUÇÕES</b>	
Créditos s/ Depreciação de Bens do At. Imobilizado (Lei nº 11.051/2004)	1.863.571,39
<b>CSLL A PAGAR</b>	16.224.549,02

Tabela 13 – Demonstrativo da estimativa da CSLL do mês de janeiro de 2012 (Ficha 16 da DIPJ)

E o tributo apurado foi quitado com pagamento em DARF (R\$ 624.514,23) e por compensação, conforme tabela abaixo:

Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito – CSLL – 2484-01 – Janeiro/2012	
<b>Débito Apurado</b>	<b>16.224.549,02</b>
<b>Créditos Vinculados</b>	
- PAGAMENTO	624.514,23
- OUTRAS COMPENSAÇÕES	15.600.034,79
<b>Soma dos Créditos Vinculados</b>	<b>16.224.549,02</b>
<b>Saldo a Pagar do Débito</b>	<b>0,00</b>

Tabela 14 – Estimativa da CSLL de janeiro de 2012 e suas vinculações declaradas na DCTF

E até o mês de novembro de 2012, por conta da apuração de prejuízo fiscal, a Recorrente veio “carregando” o saldo negativo de R\$ 16.224.549,02, conforme se verifica abaixo:

<b>Ficha 16 da DIPJ – Estimativa da CSLL – mês de novembro de 2012</b>	
<b>FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL</b>	Com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução
<b>CÁLCULO DA CSLL</b>	
Base de Cálculo da CSLL	-723.256.428,61
CSLL Apurada	0,00
<b>DEDUÇÕES</b>	
CSLL Devida em Meses Anteriores	16.224.549,02
<b>CSLL A PAGAR</b>	<b>- 16.224.549,02</b>

Tabela 17 - Demonstrativo da estimativa da CSLL do mês de novembro de 2012 (Ficha 16 da DIPJ)

No mês de dezembro, a Recorrente adicionou o lucro disponibilizado no exterior (R\$ 2.479.785.682,41), resultando em base de cálculo de CSLL de R\$ 1.541.978.095,47 do que resultou em estimativa de CSLL de R\$ 138.778.028,59.

A Recorrente informou que a quitação da estimativa de dezembro ocorreu com o CSLL devida recolhida em meses anteriores (R\$ 16.224.549,02) e imposto pago no exterior (R\$ 122.553.479,57), conforme ficha 16 da DIPJ:

<b>Ficha 16 da DIPJ – Estimativa da CSLL – mês de dezembro de 2012</b>	
<b>FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL</b>	Com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução
<b>CÁLCULO DA CSLL</b>	
Base de Cálculo da CSLL	1.541.978.095,47
CSLL Apurada	138.778.028,59
<b>DEDUÇÕES</b>	
CSLL Devida em Meses Anteriores	16.224.549,02
Imposto pago no exterior	122.553.479,57
<b>CSLL A PAGAR</b>	<b>0,00</b>

Tabela 18 - Demonstrativo da estimativa da CSLL do mês de dezembro de 2012 (Ficha 16 da DIPJ)

Aqui há de se ressaltar que este relator entende que a dedução do imposto de renda pago no exterior no pagamento de estimativa só é admissível para a apuração da estimativa de dezembro que é coincidente com o período de apuração do ajuste de final de período, realizado no dia 31 de dezembro, em conformidade com o que dispõe o art. 25 da Lei nº 9.249/95<sup>6</sup>, no mesmo período em que os lucros são computados.

Na apuração do ajuste, na Ficha 17, além do montante de R\$ 122.553.479,57, a Recorrente informou uma outra parcela de imposto pago no exterior de R\$ 98.977.673,03:

<sup>6</sup> 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.

<b>Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - 2012</b>	
<b>BASE DE CÁLCULO DA CSLL</b>	1.541.978.095,47
<b>TOTAL DA CSLL</b>	138.778.028,59
<b>DEDUÇÕES</b>	
Imposto pago no exterior	98.977.673,03
CSLL Mensal paga por estimativa	138.778.028,59
<b>CSLL A PAGAR</b>	- 98.977.673,03

**Tabela 19 – Demonstrativo do suposto saldo negativo da CSLL do ano-calendário de 2012 (DIPJ)**

A Recorrente utilizou para compensação de imposto pago no exterior um montante total de R\$ 221.531.152,60 (R\$ 122.553.479,57 + R\$ 98.977.673,03).

O saldo de imposto pago no exterior para compensação da CSLL seria de R\$ 254.979.490,55 (R\$ 615.364.312,78 – R\$ 360.384.822,23), valor esse maior que o imposto pago no exterior utilizado pela Recorrente.

A forma com que a contribuinte utilizou o imposto pago no exterior, para compensação de estimativa e depois no ajuste, pretendendo fazer com que o imposto pago no exterior gerasse um saldo negativo de IRPJ e CSLL passivo de restituição, não tem base legal.

Para a utilização de imposto pago no exterior, há que se observar limites para tal aproveitamento, e para que seja possível a compensação é necessário que exista imposto devido no Brasil, ou seja que tenha sido apurado lucro real no período de apuração em que se pretenda aproveitar o imposto pago no exterior.

O procedimento para apurar o limite para compensação do imposto pago no exterior está delineado nos §§ 9 e 10 do art. 14:

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.

[...]

§ 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.

O §9º determina que a compensação esteja limitada ao montante do imposto de renda devido no Brasil em razão da inclusão do respectivo rendimento na apuração do lucro real. Não pode portanto, a contribuinte pretender adicionar o lucro no exterior na apuração da estimativa e compensar o imposto pago no exterior, eis que tal procedimento deve ser realizado apenas no ajuste.

O procedimento para apuração do limite, propriamente dito, da compensação do imposto pago no exterior está delineado nos §§10 e 11, que determinam que o contribuinte deve apurar o lucro real primeiramente sem incluir o rendimento que gerou a retenção do imposto no exterior, e depois incluindo esse rendimento. A diferença entre esses dois valores é o limite do valor do imposto que pode ser compensado.

Vale observar que mesmo com a inclusão do lucro no exterior for apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL, o limite no item II do §10 do art. 14 da da IN SRF nº 213/02 é negativo, e portanto não será possível a compensação, pois o imposto pago no exterior não pode gerar saldo negativo passível de ser restituído/compensado, eis que se trataria de um indébito não gerado pela controladora no Brasil, não podendo ser exigido do Tesouro Nacional. O fundamento aqui exposto pode ser constatado em outros julgados no CARF, conforme os excertos abaixo:

Processo 10880.997276/2011-51:

(...)

Ora, uma vez que não há valor positivo de imposto devido apurado com a inclusão dos resultados auferidos no exterior (vide linhas 01 e 02 da Ficha 12A da DIPJ 2008, e-fls. 351), certo é que, pela sistemática acima exposta, “zero” deverá ser o valor registrado como parcela dedutível a título de imposto pago no exterior, como de fato foi assim lançado pelo contribuinte na linha 12 da Ficha 12A de sua DIPJ. Nessa situação, em conformidade com o disposto nos §§ 15 e seguintes da IN SRF nº 213/2002, será possível deduzir o imposto pago em apurações futuras.... (Acórdão 1302-006.430, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, de 11 de abril de 2023 – Relator: Conselheiro Sérgio Magalhães Lima).

Processo 10882.902583/2006-84:

(...)

Nesse momento, deve ser salientado que a apuração de prejuízo fiscal quando já é considerada a receita que deu origem à retenção no exterior faz com que o limite de compensação indicado no referido inciso II seja negativo, ou seja, não será possível a compensação. Por isso, é comum se dizer que o valor de tributo retido no exterior não gera saldo negativo. (Acórdão 1201-003.220. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, de 17 de outubro de 2019, Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque),

Processo 10923.000032/2010-37:

(...) E para a determinação deste limite, o imposto incidente, no Brasil, deverá ser proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica. E para se calcular o limite para o aproveitamento desse imposto pago no exterior, evidentemente, faz-se necessário que exista imposto devido no Brasil para sua apuração.

Dá decorre a conclusão lógica de que, para que seja possível a compensação do imposto pago no exterior, faz-se necessária a existência de lucro real no período de apuração em que se pretenda aproveitá-lo. Em inexistindo lucro real e, conseqüentemente, não havendo imposto devido, os dispositivos acima elencados constituir-se-iam letra morta ou seriam inaplicáveis, o que não é o caso, evidentemente.

A recorrente apurou no ano calendário 2005 um prejuízo fiscal de R\$93.046.591,07. Esse prejuízo foi apurado sem contabilizar, no mesmo ano de 2005, a receita decorrente dos serviços prestados no exterior, que importaram em R\$66.513.088,24. Então, mesmo que tais rendimentos tivessem sido computados na apuração do lucro real de 2005, ainda assim o resultado seria negativo, ou seja, não haveria imposto pago no exterior passível de ser compensado no Brasil (Acórdão 1402-002.385, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 14 de fevereiro de 2017, Relator: Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves).

Por fim, no Acórdão 9101-005.557, de 07 de fevereiro de 2022, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ficou consignado no voto da Conselheira Relatora Andrea Duek Simantob que o limite legal de compensação de imposto pago no exterior tem a intenção de impedir o creditamento de imposto do exterior maior do que o apurado no Brasil com a adição dos lucros no exterior e impedir a restituição, pelo FISCO brasileiro de impostos que foram recolhidos para o fisco estrangeiro . Confira excerto do acórdão:

(...)

Dentro dessa sistemática, cumpre observar que o limite imposto pela lei, ao definir o método de *imputação ordinária*, direciona-se ao **imposto de renda incidente no exterior** sobre rendimentos lá auferidos e aqui tributáveis.

A *ratio legis* do limite legal, portanto, consiste em **(i)** impedir que os contribuintes se creditem de imposto do exterior maior do que aquele que seja apurado no Brasil; e **(ii)** afastar o ônus do fisco de ter que restituir aos contribuintes brasileiros impostos que foram, na verdade, recolhidos a Estados estrangeiros.

É nesse contexto que devem ser lidas as restrições regulamentadas pelo art. 14 da IN SRF nº 213/2002, *in verbis* (...):

Os excertos acima corroboram o fundamento da decisão nos presentes autos, que não é possível a compensação do imposto pago no exterior na apuração da CSLL, pelo fato da recorrente ter apurado base de cálculo **negativa antes e após a inclusão do lucro no exterior**, não

havendo previsão legal para constituição de saldo negativo de CSLL com a compensação de imposto pago no exterior.

Não havendo CSLL devida, mesmo após a inclusão do lucro no exterior, o valor a ser lançado de CSLL do ano-calendário 2012 será zero.

Da mesma forma que em relação à exigência de IRPJ, não haverá CSLL a ser exigida, uma vez que o imposto relativo ao lucro apurado no exterior pelas controladas, adicionado ao lucro real da controladora, foi oferecido à tributação no exterior.

O saldo de crédito de imposto pago no exterior deve compor um estoque de crédito de imposto pago no exterior para compensação em anos subsequentes de lucros apurados no exterior, que deve ser controlado na parte B do LALUR. A compensação fica sujeita aos limites de imposto pago no exterior passível de compensação.

#### 5. Dos saldos de imposto pago no exterior

Conforme se verificou nos itens precedentes da análise da compensação de imposto pago no exterior, em face da apuração de prejuízo fiscal pela controladora brasileira antes da adição dos lucros apurados no exterior, o imposto pago no exterior absorveu o prejuízo das operações no Brasil.

Há um saldo de imposto pago no exterior passível de ser compensado em anos subsequentes no valor de R\$ 377.532.970,12, conforme abaixo demonstrado:

Discriminação	Valor (R\$)
Imposto pago no exterior comprovado	850.704.837,42
Imposto pago no exterior passível de compensação (1)	836.895.465,38
Parcela compensável com IRPJ (2)	360.384.822,23
Saldo de imposto pago no exterior passível de compensação futura (3=1-2)	476.510.643,15

(1) Valor apurado com aplicação da alíquota de 34% sobre o lucro de R\$ 2.461.457.251,11

O saldo de imposto pago no exterior deve ser apropriado na Parte B do LALUR para fins de compensação futura.

Há que consignar que deve ser feita a retificação de ofício do saldo de prejuízo fiscal, tendo em vista sua redução com o imposto pago no exterior.

Há que se consignar que no presente processo tratou-se apenas da análise da compensação de imposto pago no exterior por controladas. Não se analisou o valor do saldo negativo de IRPJ e CSLL decorrente de tributos recolhidos pela Recorrente e de estimativas compensadas.

#### 6. Da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa

A multa isolada aplicada foi sobre a estimativa mensal de IRPJ e CSLL do mês de dezembro de 2012.

Como se verificou nos itens precedentes, tanto antes quanto depois da adição dos lucros no exterior não houve estimativa de IRPJ e de CSLL do mês de dezembro de 2012, não há multa isolada a ser exigida.

Resta portanto prejudicada a análise da questão.

### **Conclusão**

Por todo o acima exposto, conheço do recurso, e na parte conhecida, rejeito a arguição de nulidade do Auto de Infração, e no mérito, voto para dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência de IRPJ e de CSLL e multa isolada por falta de recolhimento da estimativa

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Kazumi Nakayama**