



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.720871/2017-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.117 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente AMBEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se configura a hipótese de nulidade do despacho decisório atacado quando foi dada à contribuinte oportunidade, durante o procedimento fiscal, de apresentar alegações e elementos probatórios e a fiscalização fundamentou o ato administrativo de forma suficiente nos aspectos fáticos e jurídicos.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Convém destacar que a contribuinte apresentou diversos elementos de prova em sede de manifestação de inconformidade. Tal fato, por si só, já seria suficiente para justificar uma cognição mais ampla dos fatos jurídicos por parte da autoridade julgadora de primeira instância em comparação com a autoridade fiscal.

Ademais, a argumentação atacada pela recorrente configura mero *obiter dictum*, uma vez que não foi a razão de decidir na parte que a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente.

JUNTADA DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA. INDEFERIMENTO.

O pedido genérico de apresentação de novos elementos de prova a qualquer tempo não encontra guarida no Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A diligência desnecessária para o deslinde do feito deve ser indeferida pela autoridade julgadora.

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

Ano-calendário: 2016

IR PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO COM O IRPJ DEVIDO.

Na espécie, no ano-calendário 2016, a contribuinte logrou comprovar a participação societária e a adição na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do

lucro auferido por controlada/coligada no exterior, bem como parte do efetivo pagamento de imposto no exterior.

Neste caso, é de se deferir a compensação do IR pago no exterior, de acordo com a respectiva participação, sem formação de saldo negativo.

ESTIMATIVAS. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE DCOMP. IMPOSSIBILIDADE.

A necessidade de utilização de Declaração de Compensação para compensar as estimativas mensais de IRPJ ou CSLL com créditos anteriores é inafastável. Não havendo a constituição do débito de estimativa e a respectiva declaração de compensação, não há possibilidade deste valor compor o saldo negativo.

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE.

O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo.

Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compensação com eventuais débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

OBSERVAÇÃO DAS NORMAS COMPLEMENTARES. AFASTAMENTO DE PENALIDADES E JUROS. INDEFERIMENTO.

Considerando que a contribuinte aproveitou o IR pago no exterior de forma contrária à lei e que as orientações da ECF não dão suporte aos procedimentos adotados, é inaplicável, na espécie, o previsto no parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do despacho decisório e da decisão de primeira instância, por indeferir os pedidos de diligência e de juntada a qualquer tempo de novos elementos probatórios e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito de R\$15.198.179,21, em valores originais, decorrente de saldo negativo de IRPJ, homologando as compensações até este limite. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, os Conselheiros Letícia Domingues Costa Braga, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

Relatório

Trata o presente processo do Pedido de Restituição/Ressarcimento – PER nº 09405.60252.240217.1.3.02-0215, por meio do qual a contribuinte formalizou um crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ apurado no ano calendário 2016 no valor original de R\$ 1.163.406.197,95.

De acordo com as informações registradas no PER nº 09405.60252.240217.1.3.02-0215, o saldo negativo tinha a seguinte composição:

IR pago no exterior	R\$1.148.208.018,74
IRRF	R\$15.198.179,21
Total	R\$1.163.406.197,95

O crédito formalizado por meio do PER foi parcialmente utilizado nas seguintes Declarações de Compensação – Dcomp:

DCOMP	Valor original do crédito utilizado	Débitos compensados
09405.60252.240217.1.3.02-0215	R\$195.551.046,27	R\$199.638.063,14
40448.70855.240317.1.3.02-5760	R\$93.587.717,88	R\$96.357.914,33
34629.20074.310317.1.3.02-5994	R\$9.170.379,89	R\$9.441.823,13
28968.78688.250417.1.3.02-8832	R\$145.372.112,26	R\$151.201.533,96
24421.07080.250517.1.3.02-9930	R\$126.354.065,17	R\$132.419.060,30
22087.47348.230617.1.3.02-7630	R\$145.435.083,46	R\$153.768.513,74

28975.75307.210817.1.3.02-8377	R\$246.509.756,63	R\$264.603.572,77
18530.21054.250717.1.3.02-2156	R\$118.066.309,59	R\$125.787.846,24
31918.15744.250518.1.3.02-5539	R\$83.359.726,80	R\$93.888.060,29
Total	R\$1.163.406.197,95	R\$1.227.106.387,90

Após procedimento de auditoria, a autoridade administrativa emitiu Despacho Decisório por meio do qual não reconheceu o direito creditório pleiteado e não homologou as compensações declaradas. No procedimento, a fiscalização confirmou as parcelas de IRRF no montante de R\$ 15.198.179,21, mas indeferiu a parcela do crédito que seria decorrente de IR pago no exterior. A fundamentação para o indeferimento foi sintetizada da seguinte forma:

Imposto de Renda Pago no Exterior

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
1.148.208.018,74	0,00	1.148.208.018,74	Documentação apresentada pelo contribuinte não atende à legislação

Irresignada com a decisão da autoridade administrativa, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade.

A autoridade julgadora de primeira instância declarou a nulidade do Despacho decisório. A ementa do acórdão nº 14-76.285 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

DESPACHO DECISÓRIO. FATOS E FUNDAMENTOS JURÍDICOS. AUSÊNCIA. NULIDADE.

O Despacho Decisório deve ser motivado, com a indicação, de maneira clara, dos fatos e dos fundamentos jurídicos que lhe deram causa. A ausência de tais requisitos o torna inválido para produzir os efeitos a que se destina e configura preterimento ao direito de defesa, o que o torna nulo.

Decisão Recorrida Nula

Aguardando Nova Decisão

Em razão da decisão da DRJ, a autoridade julgadora emitiu novo Despacho Decisório, detalhando as razões que levaram ao não acolhimento do pleito creditório da contribuinte.

A autoridade da RFB, ao refazer a apuração do saldo de IRPJ do ano-calendário 2016, reconheceu um montante de IRRF inferior àquele apurado no primeiro despacho decisório e concluiu, novamente, pela inexistência de saldo credor de IRPJ. De fato, apurou IRPJ a pagar no montante de R\$ 117.779.892,27, conforme demonstração abaixo:

14.2. NÃO foi comprovada a existência de Saldo Negativo de IRPJ no AC 2016.

AC 2016	R\$
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL TOTAL	132.662.208,90
IRRF admitido	14.882.316,63
IR pago no Exterior comprovado	0
Valor do IR a pagar no AC 2016	117.779.892,27

Em face do novo Despacho Decisório, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls 8.792 e ss.

Sirvo-me de parte do relatório elaborado pela autoridade julgadora *a quo* no Acórdão nº 14-90.547 para apresentar as razões adotadas pela fiscalização, bem como as alegações lançadas pela contribuinte na manifestação de inconformidade:

4. Os autos retornaram à DRF de jurisdição da contribuinte, a qual elaborou novo Despacho Decisório, que se transcreve, em parte:

"Trata-se de Declaração Eletrônica de compensação, efetuada por meio dos PER/DCOMP a seguir relacionados (fls. 02/25, fls. 658/720 e fls. 8743/8757), relativos ao crédito de Saldo Negativo de IRPJ do Ano-Calendário de 2016, no valor de R\$ 1.163.406.197,95.

(...)

2. Em 29/06/2017 foi expedido Termo de Início de Diligência Fiscal (fls. 26/28),

através do qual a empresa foi intimada para que comprovasse seu alegado crédito, oriundo, principalmente, de Imposto sobre a Renda pago a Exterior.

3. Em resposta, a intimada acostou aos autos os documentos de fls. 35/638 e fls. 645/654.

4. Em 31/08/2017 foi prolatado Despacho Decisório (fls. 655/657), que não reconheceu o direito creditório solicitado, por entender que os documentos juntados não obedeciam a legislação de regência.

5. Insurgindo-se contra o teor do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade (fls. 762/804) em 03/10/2017, acompanhada dos documentos de fls. 805/8.715.

6. Diante do pedido do contribuinte, a 6ª Turma da DRJ/POR declarou nulo o despacho decisório, através do Acórdão de fls. 8.718/8.734.

7. Sendo assim, o processo foi devolvido a esta DIORT/DERAT, para que fosse elaborado um novo despacho decisório.

É o relatório.

Fundamentação Da compensação (...)

Da análise do crédito alegado 11 - Limitação do Suposto Crédito 11.1. De acordo com as informações da PER/DCOMP com demonstrativo de crédito (...), verifica-se que o Saldo Negativo de IRPJ alegado pelo contribuinte é assim composto:

AC 2016	R\$
IRRF	15.198.179,21
IR pago no Exterior	1.148.208.018,74
Saldo Negativo de IRPJ	1.163.406.197,95

11.2. Tendo em vista que o contribuinte não havia apresentado a ECF do AC 2016 à RFB na ocasião do Termo de Início de Diligência Fiscal (fls. 26/28), ele foi intimado a apresentar os demonstrativos contábeis previstos na legislação contábil fiscal vigente, de forma a permitir a análise do crédito pleiteado.

11.3. Na resposta à intimação (fls. 35/39), o contribuinte respondeu que os documentos encontravam-se anexados em Outros_12 e Outros_13.

11.4. Entretanto, no Anexo_12, à fl. 618, encontra-se o Registro N630 - da ECF do Ano-Calendário 2015 e, no Anexo_13, à fl. 619, encontra-se o Registro N670 da ECF do Ano-calendário 2015 (às fls. 620, 621 e 622 estão EM BRANCO). Portanto, o contribuinte não apresentou sequer os demonstrativos contábeis fiscais previstos na legislação contábil fiscal vigente no Ano-Calendário de 2016 e necessários para a análise do suposto crédito.

11.5. É importante ressaltar que o artigo 26 da Lei n.º 9.249/95, com o escopo de impedir a bitributação dos rendimentos, lucros e ganhos de capital auferidos por sociedades controladas estabelecidas no exterior, já previa a possibilidade do contribuinte compensar o imposto de renda pago no exterior, até o limite do Imposto de Renda devido no Brasil.

"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 (...)." 11.6. No mesmo diapasão, vale reproduzir o teor dos arts. 394 e 395 do RIR/99 (decreto 3.000, de 26/03/99), que assim estabelecem:

(...)

11.7. E ainda, o art. 87, da lei 12.973/2014, especifica que o contribuinte poderá deduzir, na proporção de sua participação, o tributo sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre referidas parcelas, desde que atenda determinados requisitos.

"Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

§1º. Para efeitos do disposto no caput, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da determinação oficial adotada, do fato de ser este de competência da unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens, desde que comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§2º. No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeitos de da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

§3º. No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizadas por controlada, direta ou indireta.

§4º. O valor pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

§5º. O tributo pago no exterior a ser deduzido 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 do balanço apurado ou na data da disponibilização.

§6º. 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.

§7º. Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior, em momento exterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.

§8º. O saldo de tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido no valor da CSLL devida em virtude da adição a sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

§9º. Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto (negrejou-se).

11.8. Também foi editada a IN RFB nº 1.520, de 08/12/2014, posteriormente alterada pelas INs RFB nºs. 1577, de 31/07/2015, nº 1.674, de 28/11/2016 e nº 1.772, de 21/12/2017, que dispõem sobre a matéria:

(...)

11.9. Verifica-se, portanto, que, nos termos dos dispositivos legais anteriormente transcritos, o IR recolhido no exterior em virtude de lucros, rendimentos e ganhos de capital pode ser compensado no Brasil, até o limite do Imposto de Renda e CSLL aqui devido, desde que o lucro no exterior seja computado na base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL no Brasil e o contribuinte comprove a existência do IR pago no exterior.

11.10. Assim, era necessário que a empresa tivesse apresentado a documentação contábil do AC 2016, pois sem as informações do Valor dos Lucros Disponibilizados no Exterior declarado para o cálculo do IR, do valor do Lucro real e do valor do IR devido pelo contribuinte no AC 2016, não seria possível a análise do suposto direito creditório.

11.1. Já na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte apresentou parcela da ECF do AC 2016 (fls. 970 a 1028). Com base nas informações da ECF foram elaborados os quadros a seguir, para que sirvam de guia na presente análise do Saldo Negativo de IRPJ do AC 2016:

Quadro I – Base de Cálculo do IR do AC 2016

Quadro I	R\$
Prejuízo no Brasil antes dos Lucros Disponibilizados no Exterior	-5.385.050.211,34
Lucros Disponibilizados no Exterior	5.915.795.046,93
LUCRO REAL	530.744.835,59

Quadro II – Registro N630 da ECF do AC 2016 – Apuração do IRPJ

Quadro II - Fl. 994/995	R\$
Registro N630 - Apuração do IRPJ com base no Lucro Real	
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	530.744.835,59
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
À Alíquota de 15%	79.611.725,34
Adicional	53.050.483,56
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL TOTAL	132.662.208,90

11.12. Considerando as informações prestadas na ECF (quadros I e II, anteriores) o art. 87, §4º, da lei nº 12.973/2014, e o art. 26, da Lei nº 9.249/95, que limita a dedução do IR pago no exterior ao Imposto de Renda total devido no ano-calendário, o montante máximo que o contribuinte poderia utilizar para deduzir do IR do AC 2016 como pagamento do Imposto sobre a Renda Pago no Exterior, se comprovasse, seria R\$ 132.662.208,90, pois este é o valor do IR devido no AC 2016.

11.13. Assim, considerando o valor do IRPJ no AC 2016 declarado na ECF pelo contribuinte, de R\$ 132.662.208,90, o limite da utilização do IR pago no exterior, de R\$ 132.662.208,90, e o IRRF informado na PER/DCOMP, temos que o valor máximo do Saldo Negativo de IRPJ no AC 2016, caso o contribuinte comprove a existência do IR pago no Exterior e do Imposto de Renda Retido na Fonte, será o seguinte:

Quadro III	AC 2016	R\$
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL TOTAL		132.662.208,90
IRRF informado na PER/DCOMP		15.198.179,21
IR pago no Exterior - permitido pela Lei 12973/2014, caso seja comprovado		132.662.208,90
Suposto Saldo Negativo de IRPJ		- 15.198.179,21

11.14. Resumindo, o Imposto sobre a Renda pago no exterior somente pode ser utilizado para deduzir o Imposto de Renda e CSLL devidos no período, NÃO pode gerar saldo negativo de IRPJ e CSLL, uma vez que sua utilização está limitada ao valor do IR incidente, no Brasil, sobre referidos lucros, conforme já comentado nos parágrafos anteriores.

11.15. E, para que possa utilizar o IR pago no exterior para deduzir do IRPJ e CSLL devidos, o contribuinte deve comprovar:

- a- sua participação nas empresas que efetuaram o suposto pagamento;
- b- o oferecimento à tributação da receita correspondente e;
- c- o efetivo pagamento do Imposto pago no Exterior.

12. Do Imposto Pago no Exterior

12.1. Controle das Empresas - Item 7,8, 9 do Termo de Início de procedimento Fiscal

12.1.1. O art. 87, da Lei nº 12.973/2014, especifica que o contribuinte poderá deduzir, na proporção de sua participação, o tributo sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre referidas parcelas.

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes sobre as referidas parcelas (negritou-se).

12.1.2. Para confirmar se a empresa é controlada ou coligada e qual a participação do contribuinte na empresa, a Ambev S/A foi intimada em 29/06/2017 a apresentar documentos que comprovassem a sua participação direta ou indireta nas controladas/coligadas, estatuto social das mesmas e organograma do grupo (item 7, 8 e 9 do termo de início de procedimento fiscal).

12.1.3. No entanto, o contribuinte não apresentou os documentos pedidos na intimação, deixando de atender os arts. 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que diz o seguinte:

(...)

12.1.4. Já na manifestação de Inconformidade, o contribuinte informou que apresentou os atos societários nos seguintes arquivos:

· Documentos Comprobatórios - Outros - Doc_Comprobatórios 002 - fls. 1029 a 1201 - Documentos em língua estrangeira.

· Documentos Comprobatórios - Outros - Doc_Comprobatórios 003 - fls. 1202 a 1419 - Documentos em língua estrangeira.

· Documentos Comprobatórios - Outros - Doc_Comprobatórios 004 - 1. Fls. 1.420 a 1.521 - Documentos em língua estrangeira.

2. Fls. 1522 a 1536 - Atas das Assembléias da PRAD AB de 01/09/2011 e 02/04/2012 - Estocolmo - Acionista - Latin America South Investments S.L. (Original e Tradução - Elizabeth Rayes - Tradutora Pública Juramentada de inglês para Português).

3. Fls. 1537 a 1565 - Ata das Assembléias da Austral Beverage Company AB de 31/07/2012, 25/11/2012, 28/06/2013 - Estocolmo - Acionista - Latin America South Investments S.L. (Original e Tradução - Elizabeth Rayes - Tradutora Pública Juramentada de Inglês para Português)

4. Fls. 1566 a 1675 - Documentos em língua estrangeira.

· Documentos Comprobatórios - Outros - Doc_Comprobatórios 005 - Documentos em língua estrangeira - 1676 a 1850.

12.1.5. Conforme relação anterior, os documentos apresentados são as atas de assembléias da PRAD AB de 01/09/2011 e de 02/04/2012 e da Austral Beverage Company AB de 31/07/2012, 25/11/2012, 28/06/2013, que comprovam a participação da Latin American South Investments S.L. nas mesmas. Porém, não existe qualquer documento que comprove a ligação das AMBEV S/A com a Latin American South Investments S.L.. E ainda, tais atas são de períodos bem anteriores a 2016 ou dos períodos nos quais a empresa pretende utilizar o suposto IR pago no exterior e as participações nas empresas podem variar.

12.1.6. Os demais documentos foram apresentados em língua estrangeira.

Cumprido destacar que, para terem validade reconhecida, documentos em língua estrangeira devem preencher os requisitos do art. 224 do Código Civil de 2002, do art.

192 do Código de processo Civil, dos arts. 129 e 148, da Lei nº 6.015/1973, e do art. 18, do Decreto nº 13.609/1943, a seguir transcritos, com amparo no art. 13 da Constituição Federal:

(...)

12.1.7. Importante salientar que é responsabilidade do sujeito passivo a demonstração da certeza e liquidez do suposto crédito tributário junto a RFB, portanto, cabe ao

contribuinte comprovar sua participação na empresa da qual pretende utilizar o IR pago no exterior, isto é, os laços societários entre as diversas empresas. Para tanto deve apresentar documentos de acordo com a legislação vigente de todos os elos da sua rede de controladas, da AMBEV até as empresas das quais pretende utilizar tal imposto.

Pois só assim é possível calcular a participação da AMBEV em tais empresas.

12.1.8. Assim, não foi possível confirmar a participação da AMBEV S/A nas empresas das quais pretende utilizar o suposto pagamento de IR efetuado no exterior para deduzir do IR devido no ano-calendário de 2016.

12.2. Apresentação das Demonstrações Financeiras - item 10 do Termo de Início do Procedimento Fiscal

Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99

Art. 395. (...)

§4º. Para efeito da compensação do imposto referido neste artigo, com relação ao lucros, a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do §10 do art. 394. (...)

12.2.1. Considerando a legislação acima, o contribuinte foi intimado a apresentar as demonstrações financeiras das empresas controladas ou coligadas direta ou indiretamente das quais o contribuinte apresentar supostos pagamentos de Imposto sobre a Renda no exterior (item 10 do Termo de início de Procedimento Fiscal).

12.2.2. De acordo com a resposta à intimação de 18/07/2017, fls. 35 a 39, as demonstrações financeiras das controladas ou coligadas encontram-se no Documentos Comprobatórios - Outros - Outros 17, 18 e 29, às fls. 631 a 648 do presente processo.

12.2.3. Entretanto, todos os documentos apresentados estão em língua estrangeira. Portanto, não estão de acordo com a legislação vigente no país.

12.2.4. Lembrando que o art. 192 do CPC só admite documento em língua estrangeira quando acompanhado de versão para língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmado por tradutor juramentado.

12.2.5. Já na manifestação de inconformidade, o contribuinte informou que as Demonstrações Financeiras elaboradas por suas subsidiárias estavam juntadas nos Doc_Comprobatórios 0006 e Doc_Comprobatórios 007 (fls. 1851/2406) e Doc_Comprobatórios 0019 a Doc_Comprobatórios 0022 (fls. 3524 a 4431). Que são os seguintes:

1. Fls. 1851/1982 e fls 3524/3686 - encontram-se as Demonstrações Financeiras da AMBEV S A dos AC 2014 e 2015.
2. Fls. 1983/2022 - Balanço Patrimonial da Ambev Luxembourg S a r l em 31/12/2014. Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.
3. Fls. 2023/2025 - Documento em língua estrangeira.
4. Fls. 2026/2046 - Linthal S A - Declaração de Posição Financeira de 31/12/2014 em Dólares Americanos - Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.
5. Fls. 2047/2105 às fls. 3690 a 3743 - Latin America South Investment, S L - 31/12/2014 e 31/12/2015 - Balanço - Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.
6. Fls. 2106/2386 - Documento em língua estrangeira.

7. Fls. 2386/2406 e à fls. 3827/3849 - Tenedora CND, S A - Balanço Geral - 31/12/2014 e 31/12/2015 - em RD\$ - Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.

8. Fls. 3687/3689 - Documento em língua estrangeira.

9. Fls. 3744/3826 - Documentos em língua estrangeira.

10. Fls. 3850/3870- International Brewering Limited - Demonstrações Separadas da Situação Financeira - 2015 - Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.

11. Fls. 3871/3910 - Jalua Spain, SL. - Balanço Resumido equivalente aos exercícios encerrados em 20/12/2015 e 2014 - - Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.

12. Fls. 3911/3923 e 3933/3941 - Monthiers S A - Demonstrações Financeiras em 31/12/2015 - Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.

13. Fls. 3924/3932 - Documento em língua estrangeira.

14. Fls. 3942/3984 - Cypay S A - 30/06/2015 - Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.

15. Fls. 3985/4181 - Documento em língua estrangeira.

16. Fl. 4182/4228 - Eco de Los Andes S A - 2015 - Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.

17. Fls. 4229/4257 - Fabrica Paraguaya de Vidros Sociedad Anônima - 31/12/2015 -Em língua estrangeira - Parcialmente traduzido.

18. Fls. 4258/4287 - Documento em língua estrangeira.

19. Fls. 4288/4299 - Keytone Global Corporation - Em Língua Estrangeira e Parcialmente Traduzido 20. Às fls. 4300/4431 - Documento em língua estrangeira.

12.2.6. Conforme pode ser observado nos itens 1 a 20 do Parágrafo anterior, nenhum documento foi completamente traduzido para a Língua Portuguesa, portanto, não atendem a intimação e também ao art. 192 do CPC. os documentos dos itens 2, 4, 5, 7, 10, 11, 12, 14, 16, 17 e 19 foram parcialmente traduzidos para a Língua Portuguesa.

12.2.7. Além disso, tais documentos esbarram novamente na questão da falta de comprovação da participação da AMBEV S/A em tais empresas.

12.3. Pagamento do Imposto pago no Exterior - Itens 3 e 4 do Termo de Início de procedimento Fiscal

12.3.1. Apesar da AMBEV S/A não ter comprovado a sua participação em nenhuma controlada, conforme já explicado no item 12.1 do presente despacho decisório e, de este fato já ser suficiente para indeferir o pleito do interessado, procederemos a análise não exaustiva de alguns documentos entregues pelo contribuinte como sendo comprovante de pagamento de Imposto sobre a Renda pago no exterior.

12.3.2. Assim, a seguir incluímos o enquadramento legal deste tópico.

[Transcrição parcial do art. 87, da Lei nº 12.973, de 2014; arts. 25 e 26 da IN RFB nº 1.520, de 08/12/2014] 12.3.3. Considerando a legislação anteriormente citada, o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes de pagamentos do Imposto sobre a Renda pago no Exterior.

12.3.4. Na Resposta à Intimação de 18/07/2017, fls. 35 a 39, o contribuinte informou que pretendia utilizar os supostos pagamentos de IR no exterior das seguintes empresas (resumo do quadro de fls. 40 a 45).

Quadro IV		
Em presa	País	Docum entos
AMBEV Dominicana	Rep Dom inicana	Outros 02
AM PAR	Belgica	Outros 9
Bucanero	Cuba	Outros 10
CERBUCO	Canada	Outros 11
Cervejaria Boliviana Nacional	Bolivia	Outros 10
Cerveceria Paraguaya	Paraguai	Outros 11
Cerveceria Y Malteria Quilmes	Argentina	Outros_03.1; Outros_03.2; Outros_03.3; Outros_03.4; Outros 03.5; Outros 03.6, Outros 11, Outros 05
CERVEPAR	P a r a g u a i	Outros 11
CND	Rep Dom inicana	Outros 02
FNC	Uruguai	Outros 02
Labatt Brewing	Canada	Outros 04; Outros 09
LasCan	Suecia	Outros 10
Materia Pam pa	Argentina	Outros_07.1; Outros_07.3; Outros_07.4; Outros_07.5; Outros_07.6; Outros_07.7; Outros_07.8; Outros 07.9; Outros 07.10; Outros 07.11; Outros 08
MUSA	Uruguai	Outros 10
P u b l i c i d a d e R e l a t o r	Argentina	Outros 03.1, Outros 03.8, Outros 03.9, Outros 05
SVBL	Ilhas Caribe	Outros 06

12.3.5. Porém, a maioria dos documentos apresentados não está de acordo com a legislação em vigor, conforme pode ser verificado:

- Fls. 46 a 55 - os documentos não estão acompanhados de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado, portanto não respeita o art. 25 da IN RFB nº 1.520, de 08/12/2014, e o art. 192 do CPC;

- Fls. 56 a 105 - Documentos de empresa não relacionada na planilha enviada pelo contribuinte no Doc-01. Além disso, os documentos não estão acompanhados de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado, portanto, não respeitam o art. 192 do CPC e art. 25 da IN RFB nº 1.520, de 08/12/2014, e não estão reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, em desacordo com a IN 1.520 e Lei 12.973/2014. Ainda, não são comprovantes de pagamentos.

- Fls. 106 - FNC - os documentos não estão acompanhados de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado, portanto, não respeitam o art. 192, do CPC e art. 25, da IN RFB nº 1.520, de 08/12/2014, e não estão reconhecidos pelo respectivo Órgão Arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, em desacordo com a IN 1.520 e Lei 12.973/2014. E ainda são do Ano-calendário 2011.

12.3.6. Surpreendentemente, na manifestação de inconformidade (fls. 762 a 804),

o contribuinte oferece informações divergentes das apresentadas na Resposta de intimação (fls. 35 a 39).

12.3.7. Alegou que o "IR no exterior lançado na Parte B do LALUR e do LACS da defendente foi pago por sociedades nas quais a defendente mantém participação indireta", quais sejam:

Quadro V

Empresa	País
AMBEV Dominicana	Rep Dominicana
AMPAR	Belgica
Bucanero	Cuba
CERBUCO	Canada
Cervejaria Boliviana Nacional	Bolivia
Cerveceria Paraguaya	Paraguai
Cerveceria Y Malteria Quilmes	Argentina
CERVEPAR	Paraguai
CND	Rep Dominicana
Eco de Los Andes	Argentina
FNC	Uruguai
Guinness	Canada
Jalva Spain, S.L.	Espanha
Labatt Brewing	Canada
LasCan	Suecia
Materia Pampa	Argentina
MUSA	Uruguai
Publicidade Relator	Argentina
SVBL	Ilhas Caribe
Cympay S A	Uruguai

12.3.8. Conforme pode ser observado, a lista de empresas das quais pretende utilizar o IR pago no exterior declarada na Manifestação de Inconformidade (Quadro V)

é diferente da lista enviada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de procedimento, às fls. 40 a 45 do presente processo (Quadro IV).

12.3.9. Somente para ilustrar, serão descritos alguns documentos enviados pelo contribuinte:

- Às fls. 2465/2466 - Comprovantes de Pagamentos de uma empresa na Argentina, no qual não consta o nome da empresa.
- Às fls. 2467/2476 - Cervejaria Y Malteria Quilmes SAICA Y G - Solicitação de Compensação - Não existe qualquer informação de que a solicitação foi deferida.
- Às fls. 2466 - Comprovantes de Pagamentos de uma empresa na Argentina, no qual não consta o nome da empresa.
- Às fls. 2478/2482 - Cerveceria Y Malteria Quilmes SAICA Y G - Solicitação de Compensação - Não existe qualquer informação de que a solicitação foi deferida.
- Às fls. 2483/2516 - Tradução dos documentos acima.

12.3.10. Sendo assim, tais documentos não apresentam consistência documental e legal para comprovarem o IR pago no exterior.

13. Do Imposto de Renda Retido na Fonte (...)

13.3. As retenções na fonte informadas no PER/DCOMP com demonstrativo do crédito, são os seguintes:

Valores em Reais		PERDCOMP
CNPJ	Código	VALOR DECLARADO - R\$
00.000.000/0001-91	3426	4.292.095,92
00.000.000/1947-00	3426	2.297.067,77
33.479.023/0001-80	3426	31.568,17
60.701.190/0001-04	3426	1.688.413,75
60.746.948/0001-12	3426	4.133.616,78
90.400.888/0001-42	3426	2.755.416,82
Total		15.198.179,21

13.4. na DIRF AC 2016, a fl. 8742, foi verificado que nem todos os valores informados pela contribuinte foram confirmados em seu total, conforme quadro a seguir:

Valores em Reais		PERDCOMP		DIRF 2016	Valores Declarados na PERDCOMP
CNPJ	Código	VI Declarado - R\$	Código	VI Declarado - R\$	e Confirmados na DIRF AC 2016 - R\$
00.000.000/0001-91	3426	4.292.095,92	3426	6.551.353,05	4.292.095,92
00.000.000/1947-00	3426	2.297.067,77			2.259.257,13
33.479.023/0001-80	3426	31.568,17	0924	7.815,33	31.568,17
			3426	7.425,82	
			3426	23.752,86	
60.701.190/0001-04	3426	1.688.413,75	3426	1.805.845,86	1.688.413,75
60.746.948/0001-12	3426	4.133.616,78	3426	3.855.564,84	3.855.564,84
90.400.888/0001-42	3426	2.755.416,82	3426	3.008.695,78	2.755.416,82
Total		15.198.179,21		15.260.453,54	14.882.316,63

13.5. Desta forma, considerando os valores declarados pela AMBEV S/A no PER/DCOMP e os valores confirmados em DIRF, o valor total admitido é de R\$ 14.882.316,63.

Conclusão

14.1. Por todo o anteriormente exposto:

- Que não foi possível verificar qual a participação da AMBEV S/A nas empresas das quais pretende utilizar o suposto IR pago no exterior;
- Que os documentos redigidos em língua estrangeira somente poderão ser juntados aos autos quando acompanhados de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, vou firmada por tradutor juramentado.
- Que para que seja deferido o crédito de IRRF, é necessário que a retenção de IRRF seja comprovada.
- Que é responsabilidade do contribuinte a demonstração da liquidez e certeza do suposto crédito tributário junto a RFB, acompanhada de provas hábeis.

14.2. NÃO FOI comprovada a existência de Saldo negativo de IRPJ no AC 2016.

AC 2016	R\$
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL TOTAL	132.662.208,90
IRRF admitido	14.882.316,63
IR pago no Exterior comprovado	0
Valor do IR a pagar no AC 2016	117.779.892,27

Decisão

(...)

☐ ☐ NÃO RECONHEÇO o direito creditório de AMBEV S/A (...), referente ao Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2016;

☐ ☐ NÃO HOMOLOGO as compensações de AMBEV S/A (...), declaradas nos PER/DCOMP a seguir relacionados: (...) "5. Cientificada do Despacho Decisório em 10 de agosto de 2018, fl. 8.785, a interessada apresentou manifestação de Inconformidade em 11/09/2018, com as seguintes razões de fato e de direito.

5.1. Afirma que os saldos negativos de IRPJ e da CSLL do período decorrem das deduções, nas apurações anuais, das antecipações mensais, do imposto de renda pago no exterior e do imposto de renda retido na fonte, no caso do IRPJ.

5.2. Alega que autoridade fiscal proferiu os novos Despacho Decisórios sem solicitar outros documentos ou esclarecimentos à defendente. Em suas palavras:

"9. Em síntese, a D. Fiscalização entendeu que (i) por conta do limite para a dedução do imposto de renda pago no exterior, o saldo negativo de IRPJ da Defendente estaria

limitado (em tese) ao valor do IRRF e o saldo negativo da CSLL da Defendente estaria (em tese) limitado a zero; e (iii) a Defendente não teria apresentado documentos suficiente para comprovar as parcelas de antecipações mensais e de imposto de renda pago no exterior, que compuseram os saldos negativos.

9.1. Quanto ao limite para dedução do imposto de renda pago no exterior, em vista (...), a D. Fiscalização considerou que a Defendente somente pediria deduzir o imposto pago no exterior durante o ano-calendário de 2016 até o limite do IRPJ e da CSLL devidos em referido ano-calendário, e não poderia "gerar" saldo negativo de IRPJ e CSLL a partir de tal dedução.

9.2. Quanto às parcelas de composição do saldo negativo, sem qualquer intimação adicional, a D. Fiscalização entendeu que os documentos apresentados pela Defendente nos autos não seriam suficientes para comprovar a existência de imposto pago no exterior passível de compensação no ano-calendário de 2016 (seja com antecipações mensais, seja no ajuste anual),

porque a defendente não teria apresentado a integralidade dos documentos comprobatórios acompanhados das respectivas traduções juramentadas e consularizações."

5.3. Requer a nulidade do Despacho Decisório, tendo em conta que (i)

revisou matéria sobre a qual já se havia operado a preclusão (IRRF componente do saldo negativo do IRPJ, já confirmado anteriormente), bem como deixou de utilizar e todos os seus poderes fiscalizatórios para analisar o crédito discutido nos autos. E continua:

"13. Ainda que assim não se entenda, a Defendente demonstrará que (i) não excedeu o limite legal de utilização do imposto de renda pago no exterior nas apurações do IRPJ ou da CSLL devidos no período; bem como que (ii) os valores de imposto pago no exterior utilizados no ano-calendário de 2016 correspondem a efetivos pagamentos realizados por empresas controladas da Defendente, considerados na proporção da participação societária da Defendente em referidas empresas e apurados na proporção da participação societária da Defendente em referidas empresas e apurados sobre lucros ou resultados efetivamente oferecidos à tributação no Brasil, conforme atestado em Laudo Técnico de natureza Contábil ("Laudo", doc. 01), elaborado por KPMG ASSESSORES LTDA. ("KPMG") a partir da análise dos documentos da Defendente.

13.1. Quanto ao IRRF que compõe o saldo negativo de IRPJ, a Defendente demonstrará ainda a efetiva ocorrência da retenção para a parcela glosada."

5.4. Sob a perspectiva da contribuinte, nos despachos decisório proferidos deixa transparecer dúvidas sobre a possibilidade de os documentos presentes nos autos serem suficientes para a demonstração do imposto pago no exterior pelas controladas da manifestante, bem como em relação ao preenchimento dos demais requisitos necessários para sua utilização.

Acrescenta que tais dúvidas poderiam ter sido sanadas com intimações complementares e pedidos de esclarecimentos, de forma a garantir seu direito de defesa.

5.5. Alega que o novo Despacho Decisório não poderia glosar parte do IRRF, o qual já havia sido integralmente confirmado no Despacho original, fato que implica em revisão da matéria objeto de preclusão processual. E continua:

"24. Diga-se ainda que o sistema DIRF ainda indicou um valor de IRRF ainda maior do que o informado pela Defendente no PER/DCOMP - valor este que somente não foi aceito por não coincidir exatamente com a forma como foi registrado no PER/DCOMP com a informação sobre a composição do crédito.

25. Fica novamente evidente o cerceamento do direito de defesa da defendente, que terá de demonstrar, já na esfera contenciosa e perante os respectivos órgãos julgadores, a efetiva retenção do imposto.

26. Nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/72, são nulos os despacho e decisões proferidos com preterição do direito de defesa do contribuinte, o que, com a devida vênia, continua a ocorrer nos novos despachos decisórios, que assim devem ser novamente declarados nulos."

5.6. Alega que a fiscalização, ao afirmar que o saldo negativo de IRPJ estaria limitado aos valores de IRRF informados e que para a CSLL não existiria saldo negativo, ignorou suas explicações apresentadas nas manifestações de inconformidade originais e foi levada a erro. Em suas palavras:

"30. Ademais, como será demonstrado a seguir, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas a título de argumentação, a informação sobre a formação dos saldos negativos contida nos PER/DCOMP é equivocada por conta dos próprios limites de preenchimento impostos pelo programa de preenchimento e transmissão dos respectivos formulários.

31. De fato, além das deduções do IRRF e do imposto pago no exterior, nas apurações anuais do IRPJ e da CSLL de 2016, a Defendente deduziu também as antecipações mensais apuradas e quitadas durante o respectivo ano-calendário. Vejamos."

5.7. Diz que apurou, no encerramento do período, IRPJ (imposto e adicional) no valor de R\$ 132.662.208,90. Deste montante deduziu o Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF, as antecipações mensais (estimativas) e o imposto de renda pago no exterior. Em consequência, teria apurado um saldo negativo de R\$ 1.349.310.038,85, superior ao informado no PER/DCOMP, conforme demonstrativo que elabora:

ECF 2016	
Registro N630 – Apuração do IRPJ com base no lucro real	
Linhas 3 e 4 – IRPJ apurado (imposto e adicional)	R\$132.662.208,90
(-) Linha 20 – IRRF	R\$16.423.997,90
(-) Linha 24 – IRPJ mensal - antecipações	R\$1.332.886.040,95
(-) Imposto de renda pago no exterior e deduzido no ajuste anual	R\$132.662.208,90
(=) Saldo Negativo de IRPJ 2016	R\$1.349.310.038,85

5.8. Alega que na ECF (Escrituração Contábil Fiscal) o imposto de renda no exterior aproveitado levou em consideração todo o valor pago no exterior durante o ano-calendário de 2016, apurado sobre os lucros de suas controladas e adicionados ao seu lucro real. No entanto, para fins de saldo negativo teria sido limitado a R\$ 132.662.208,90.

5.9. No que se refere às antecipações mensais do IRPJ, afirma que:

"37. Quanto ao IRPJ mensal apurado, o valor considerado na composição do crédito diz respeito á antecipações mensais de janeiro a novembro de 2016, apuradas pela Defendente consoante o declarado no Registro N620 da ECF 2016 (já juntado aos autos):

ECF 2016		
Registro N620 – Apuração do IRPJ mensal		
A01 – Janeiro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$68.848.511,48
A02 – Fevereiro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$80.805.255,70
A03 – Março	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$355.855.750,24
A04 – Abril	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$127.126.784,56
A05 – Maio	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$55.025.654,80
A06 – Junho	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$221.793.487,04
A07 – Julho	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$87.196.420,70
A08 – Agosto	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$52.526.518,40
A09 – Setembro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$83.981.662,85
A10 – Outubro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$73.083.988,08
A11 – Novembro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$126.642.007,10
Total		R\$1.332.886.040,95

38. Referidas antecipações mensais foram quitadas pela Defendente com saldo decorrente de imposto de renda pago no exterior por suas subsidiárias referente a anos-calendário anteriores que não foi utilizado para dedução do IRPJ e da CSLL devidos nos respectivos períodos e que, portanto, constava na parte B do LALUR da Defendente (...)"

5.10. Descreve os registros efetuados na conta "506003 da Parte B do LALUR da ECF". Relata que no ano-calendário de 2014 escriturou imposto de renda pago no exterior no valor de **R\$ 666.196.014,54**. Em 2015 utilizou-se de parte deste valor, resultando num saldo de **R\$ 114.191.138,55**, o qual somado ao IRPJ pago no exterior de 2015, de **R\$ 1.565.174.377,67**, resultou num saldo, em 31/12/2015, de **R\$ 1.679.365.516,22**. Veja-se nos demonstrativos:

LALUR - Parte B			
Nome Empresarial: AMBEV S.A.			
Período da Escrituração: 01/01/2014 a 31/12/2014 CNPJ: 07.526.557/0001-00 SCP:			
Código/Descrição da Conta:	506003	Imposto de Renda pago no Exterior	
Histórico	Débito	Crédito	Saldo
de Dezembro de 2014. (Lançamento entre contas)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00 D
Valor ref. imposto pago no exterior ref.	R\$ 666.196.014,54	R\$ 0,00	R\$ 666.196.014,54 D

LALUR - Parte B			
Nome Empresarial: AMBEV S.A.			
Período da Escrituração: 01/01/2015 a 31/12/2015 CNPJ: 07.526.557/0001-00 SCP:			
Compensação com estimativa de Dezembro de	R\$ 0,00	R\$ 187.652.522,03	R\$ 184.177.872,08 D
Valor compensado no Imposto de Renda - Ajuste	R\$ 0,00	R\$ 69.986.733,53	R\$ 114.191.138,55 D
Valor ref. imposto pago no exterior ref. 2015 a	R\$ 1.565.174.377,67	R\$ 0,00	R\$ 1.679.365.516,22 D

5.11. Diz que no ano-calendário de 2016 utilizou-se de parte desse saldo, no montante de R\$ 1.332.886.040,95, como dedução nas estimativas mensais apuradas de janeiro a novembro de 2016, valor este que teve origem em imposto de renda pago no exterior em exercícios anteriores e não utilizados nos respectivos períodos:

LALUR - Parte B				
Nome Empresarial:		AMBEV S.A.		
Período da Escrituração:		01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 07.526.557/0001-00	SCP:

Código/Descrição da Conta:	506003	Imposto de Renda pago no Exterior		
Histórico	Débito	Crédito		Saldo
Compensação estimativa de Janeiro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 68.848.511,48		R\$ 1.610.517.004,74 D
Compensação estimativa de Fevereiro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 80.805.255,70		R\$ 1.529.711.749,04 D
Compensação estimativa de Março de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 355.855.750,24		R\$ 1.173.855.998,80 D
Compensação estimativa de Abril de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 127.126.784,56		R\$ 1.046.729.214,24 D
Compensação estimativa de Maio de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 55.025.654,80		R\$ 991.703.559,44 D
Compensação estimativa de Junho de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 221.793.487,04		R\$ 769.910.072,40 D
Compensação estimativa de Julho de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 87.196.420,70		R\$ 682.713.651,70 D
Compensação estimativa de Agosto de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 52.526.518,40		R\$ 630.187.133,30 D
Compensação estimativa de Setembro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 83.981.662,85		R\$ 546.205.470,45 D
Compensação estimativa de Outubro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 73.083.988,08		R\$ 473.121.482,37 D
Compensação estimativa de Novembro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 126.642.007,10		R\$ 346.479.475,27 D

5.12. E continua:

"44. Diga-se que por limitação nos campos de preenchimento dos formulários eletrônicos de pedido de Restituição/Declaração de Compensação ("PER/DCOMP"), a Defendente não conseguiu informar propriamente o valor acima como decorrente do pagamento de antecipações mensais, motivo pelo qual o valor foi informado como "imposto de renda pago no exterior" no PER/DCOMP, e foi assim tratado no novo despacho decisório."

5.13. Afirma que no ano-calendário de 2016 apurou IRPJ devido de R\$ 132.662.208,90 e que no ajuste anual utilizou-se de imposto de renda pago no exterior, como dedução, de igual valor. E continua:

"47. Nesse passo, registre-se que os valores de imposto de renda no exterior referente ao próprio ano-calendário de 2016 [R\$ 1.478.948.762,73, de 2016] (na proporção correspondente ao IRPJ, lançados nas linhas 16.01 e 16.04 do Registro N630 da ECF 2016) não foram integralmente utilizados no próprio ano-calendário de 2016.

48. Por este motivo, em 31/12/2016, a Defendente registrou referido valor na conta 506003, na Parte B do LALUR da ECF 2016. referido valor foi efetivamente descontado do valor utilizado como dedução no próprio ano-calendário de 2016 (R\$ 132.662.208,90):

LALUR - Parte B				
Nome Empresarial:		AMBEV S.A.		
Período da Escrituração:		01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 07.526.557/0001-00	SCP:

Código/Descrição da Conta:	506003	Imposto de Renda pago no Exterior		
Histórico	Débito	Crédito		Saldo
Ajuste do imposto pago no exterior.	R\$ 0,00	R\$ 96.066.091,62		R\$ 250.413.383,65 D
Valor compensado no Imposto de Renda - Ajuste	R\$ 0,00	R\$ 132.662.208,90		R\$ 117.751.174,75 D
Valor ref. imposto pago no exterior ref.	R\$ 1.478.948.761,73	R\$ 0,00		R\$ 1.596.699.936,48 D

49. Como se depreende da explicação acima, a Defendente deduziu no ajuste anual do IRPJ de 2016 o valor de R\$ 132.662.208,90, valor este que atende ao limite argüido pela D. Fiscalização com base em toda a legislação citada nos novos despachos decisórios."

5.14. No que se refere ao Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF, afirma que consoante informado no Registro Y570 da ECF de 2016, durante o ano-calendário de 2016 houve as seguintes retenções:

CNPJ	Nome	Cód. da Receita	Rendimento	IRRF
00.000.000/0001-91	BANCO DO BRASIL S/A	3426	R\$ 30.391.802,44	R\$ 6.776.384,29
00.360.305/0001-04	CAIXA ECONOMICA FEDERAL	3426	R\$ 2.067.041,04	R\$ 582.530,30
56.228.356/0001-31	CITIBANK S/A	924	R\$ 34.734,68	R\$ 7.815,33
56.228.356/0001-31	CITIBANK S/A	6800	R\$ 118.312,85	R\$ 23.752,86
58.160.789/0001-28	BANCO SAFRA S/A	3426	R\$ 39,90	R\$ 84,67
58.160.789/0001-28	BANCO SAFRA S/A	6800	R\$ 276.713,61	R\$ 85.271,44
60.701.190/0001-04	BANCO ITAU UNIBANCO S/A	3426	R\$ 8.041.487,21	R\$ 1.805.845,86
60.701.190/0001-04	BANCO ITAU UNIBANCO S/A	6800	R\$ 3,91	R\$ 0,59
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	3426	R\$ 18.381.503,83	R\$ 4.133.616,78
90.400.888/0001-42	BANCO SANTANDER S.A.	3426	R\$ 13.371.989,57	R\$ 3.008.695,78

5.15. No entanto, no demonstrativo de crédito do PER/Dcomp informou as seguintes retenções:

CNPJ	Nome	Cód. da Receita	IRRF
00.000.000/0001-91	BANCO DO BRASIL S/A	3426	R\$ 4.292.095,92
00.000.000/1947-00	BANCO DO BRASIL S/A	3426	R\$ 2.297.067,77
33.479.023/0001-80	BANCO CITIBANK S/A	3426	R\$ 31.568,17
60.701.190/0001-04	BANCO ITAU UNIBANCO S/A	3426	R\$ 1.688.413,75
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	3426	R\$ 4.133.616,78
90.400.888/0001-42	BANCO SANTANDER S.A.	3426	R\$ 2.755.416,82

5.16. Afirma que no ano-calendário de 2016, com base no artigo 28, da Lei 9.430, de 1996, e outros dispositivos legais, apurou CSLL devida no valor de R\$ 10.637.728,52, consoante Linha 4 do Registro N670 da ECF. Desse montante deduziu antecipações mensais da contribuição (Linha 19, Registro N670, ECF 2016) e imposto de renda pago no exterior. Em consequência, apurou um saldo negativo no valor de R\$ 614.346.289,76. No entanto, informou no demonstrativo de crédito a existência de um saldo negativo de R\$ 552.632.627,02:

ECF 2016	
Registro N670 – Apuração da CSLL com base no lucro real	
Linha 4 – CSLL apurada	R\$46.820.507,88
(-) Linha 19 – CSLL mensal - antecipações	R\$614.346.289,76
(-) Imposto de renda pago no exterior e deduzido no ajuste anual	R\$46.820.507,88
(=) Saldo Negativo de CSLL 2016	R\$614.346.289,76

5.17. No que se refere às antecipações mensais (CSLL), considerou o valor de R\$ 614.346.289,76, conforme declarado no Registro N660, ECF 2016:

ECF 2016		
Registro N660 – Apuração da CSLL mensal por estimativa		
A01 – Janeiro	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$39.581.827,02
A02 – Fevereiro	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$41.637.915,76
A03 – Março	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$138.214.508,09
A04 – Abril	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$57.822.032,30
A05 – Maio	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$31.518.782,92
A06 – Junho	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$91.159.946,82
A07 – Julho	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$42.453.372,77
A08 – Agosto	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$29.847.912,46
A09 – Setembro	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$43.140.794,03
A10 – Outubro	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$39.050.158,03
A11 – Novembro	Linha 12.01 – CSLL devida no mês	R\$59.919.039,56
Total		R\$614.346.289,76

5.18. Aduz que as antecipações mensais da CSLL foram quitadas com saldo de imposto de renda pago no exterior por suas subsidiárias, relativo a períodos anteriores em que não se utilizou para dedução do IRPJ e da CSLL, conforme consta na parte B do LACS (conforme previsão na IN 213/02, art. 14, §§ 15 e ss, bem como IN 1.520/14, art. 30, §§ 14 e ss.).

5.19. Esclarece que em 31/12/2014 registrou na "Conta 506003 da Parte B do LACS da ECF 2014" o valor correspondente a pagamento de imposto de renda no exterior por suas subsidiárias, proporcional à incidência da CSLL, não utilizado para dedução da contribuição daquele ano, no montante de R\$ 239.830.565,23:

LACS - Parte B				
Nome Empresarial:		AMBEV S.A.		
Período da Escrituração:		01/01/2014 a 31/12/2014		CNPJ: 07.526.557/0001-00 SCP:
Código/Descrição da Conta:		506003 Imposto de Renda pago no Exterior		
Histórico	Débito	Crédito	Saldo	
de Dezembro de 2014. (Lançamento		R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00 D
Valor ref. imposto pago no exterior ref.	R\$ 239.830.565,23		R\$ 0,00	R\$ 239.830.565,23 D

5.20. Continua e diz que no ano-calendário de 2015 utilizou-se de parte desse montante, mas também registrou na mesma conta os pagamentos de imposto de renda no exterior, resultando num saldo de R\$ 562.279.520,07 em 31/12/2015:

LACS - Parte B				
Nome Empresarial:		AMBEV S.A.		
Período da Escrituração:		01/01/2015 a 31/12/2015		CNPJ: 07.526.557/0001-00 SCP:
Compensação com estimativa de Dezembro de	R\$ 0,00	R\$ 84.848.183,13	R\$ 9.454.472,63 D	
Valor compensado na Contribuição Social deste	R\$ 0,00	R\$ 10.637.728,52	-R\$ 1.183.255,89 C	
Valor ref. imposto pago no exterior ref. 2015 a	R\$ 563.462.775,96	R\$ 0,00	R\$ 562.279.520,07 D	

5.21. Quanto ao ano-calendário de 2016, descontou as quantias correspondentes às antecipações mensais da CSLL dos meses de janeiro a novembro, resultando um saldo, na parte B do LACS, de -R\$ 52.066.769,69, que passou para R\$ 43.999.321,93, após a transferência de R\$ 96.066.091,62 do LALUR para o LACS, no mês de dezembro de 2016:

LACS - Parte B					
Nome Empresarial:		AMBEV S.A.			
Período da Escrituração:		01/01/2016 a 31/12/2016		CNPJ: 07.526.557/0001-00	SCP:
Código/Descrição da Conta:		506003		Imposto de Renda pago no Exterior	
Histórico	Débito	Crédito	Saldo		
Compensação estimativa de Janeiro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 39.581.827,02	R\$ 522.697.693,05 D		
Compensação estimativa de Fevereiro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 41.637.915,76	R\$ 481.059.777,29 D		
Compensação estimativa de Março de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 138.214.508,09	R\$ 342.845.269,20 D		
Compensação estimativa de Abril de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 57.822.032,30	R\$ 285.023.236,90 D		
Compensação estimativa de Maio de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 31.518.782,92	R\$ 253.504.453,98 D		
Compensação estimativa de Junho de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 91.159.946,82	R\$ 162.344.507,16 D		
Compensação estimativa de Julho de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 42.453.372,77	R\$ 119.891.134,39 D		
Compensação estimativa de Agosto de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 29.847.912,46	R\$ 90.043.221,93 D		
Compensação estimativa de Setembro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 43.140.794,03	R\$ 46.902.427,90 D		
Compensação estimativa de Outubro de 2016.	R\$ 0,00	R\$ 39.050.158,03	R\$ 7.852.269,87 D		
Compensação estimativa de Novembro de	R\$ 0,00	R\$ 59.919.039,56	-R\$ 52.066.769,69 C		

LALUR - Parte B			
Nome Empresarial:	AMBEV S.A.		
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ:	07.526.557/0001-00 SCP:
Código/Descrição da Conta:	506003	Imposto de Renda pago no Exterior	
Histórico	Débito	Crédito	Saldo
Compensação estimativa de Novembro de	R\$ 0,00	R\$ 126.642.007,10	R\$ 346.479.475,27 D
Ajuste do imposto pago no exterior.	R\$ 0,00	R\$ 96.066.091,62	R\$ 250.413.383,65 D

LACS - Parte B			
Nome Empresarial:	AMBEV S.A.		
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ:	07.526.557/0001-00 SCP:
Código/Descrição da Conta:	506003	Imposto de Renda pago no Exterior	
Histórico	Débito	Crédito	Saldo
Compensação estimativa de Novembro de	R\$ 0,00	R\$ 59.919.039,56	-R\$ 52.066.769,69 C
Ajuste do imposto pago no exterior.	R\$ 96.066.091,62	R\$ 0,00	R\$ 43.999.321,93 D

5.22. Dessa forma, afirma que os valores devidos a título de estimativas de CSLL, período de janeiro a novembro de 2016, no total de R\$ 614.346.289,76, foram integralmente quitados com saldo disponível na conta "506003 da Parte B do LACS", relativo a imposto de renda pago no exterior em períodos anteriores e não utilizados. E afirma também:

"64. Diga-se que, como no caso do IRPJ, por limitação nos campos de preenchimento dos formulários eletrônicos de PER/DCOMP, a Defendente não conseguiu informar propriamente o valor acima como decorrente do pagamento de antecipações mensais, motivo pelo qual o valor informado como "imposto de renda pago no exterior" no PER/DCOMP, e assim tratado no novo despacho decisório."

5.23. Afirma que com base no "Lucro real anual do ano-calendário de 2016" apurou CSLL devida de R\$ 46.820.507,88. Observado esse limite, deduziu a mesma importância a título de imposto de renda pago no exterior no próprio ano-calendário de 2016. E continua:

"67. Nesse passo, registre-se que os valores de imposto de renda no exterior, referente ao próprio ano-calendário de 2016 (na proporção correspondente à CSLL, lançados na linha 14.03 do Registro N670 da ECF 2016) não foram integralmente utilizados no próprio ano-calendário de 2016.

68. Por este motivo, em 31/12/2016, a Defendente registrou referido valor na conta 506003 na Parte B do LACS da ECF 2016. Referido valor foi efetivamente descontado no valor utilizado como dedução no próprio ano-calendário de 2016 (R\$ 43.999.321,93, tendo em vista que o valor do imposto de renda no exterior foi lançado a menor em aproximadamente R\$ 2,8 milhões):

LACS - Parte B			
Nome Empresarial:	AMBEV S.A.		
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ:	07.526.557/0001-00 SCP:
Código/Descrição da Conta:	506003	Imposto de Renda pago no Exterior	
Histórico	Débito	Crédito	Saldo
Ajuste do imposto pago no exterior.	R\$ 96.066.091,62	R\$ 0,00	R\$ 43.999.321,93 D
Valor compensado na Contribuição Social deste	R\$ 0,00	R\$ 43.999.321,93	R\$ 0,00 D
Valor ref. imposto pago no exterior ref.	R\$ 398.950.483,67	R\$ 0,00	R\$ 398.950.483,67 D

69. Como se depreende da explicação acima, a Defendente deduziu no ajuste anual do IRPJ de 2016 o valor de R\$ 46.820.507,88, valor este que atende ao limite argüido pela D. Fiscalização com base em toda legislação citada nos novos despachos decisórios."

5.24. No que se refere aos limites legais de dedução do imposto pago no exterior, diz que, no Demonstrativo de Crédito do programa Per/DCOMP, as fichas de saldo negativo não contém os campos nos quais seria possível informar as antecipações mensais de IRPJ e de CSLL quitadas com saldos de imposto de renda pago no exterior anteriores controlados na Parte B do LALUR e do LACS. E continua:

"72. Caso esta distinção tivesse sido observada nos despachos decisórios, a D.

Fiscalização teria considerado também os valores das antecipações mensais de IRPJ e CSLL quitados durante o ano-calendário de 2016 nos valores em teses possíveis para saldos negativos de IRPJ e de CSLL em discussão.

73. Isto porque, como determinam os arts. 2º, §4º, IV e 28 da lei 9.430/96, os valores de IRPJ e CSLL pagos mensalmente por antecipação devem ser deduzidos do valor do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual para fins de determinação do imposto a pagar ou do crédito a ser compensados, verbis:

(...)

74. ora, uma vez quitadas as antecipações mensais, é cediço que os respectivos valores devem ser computados no saldo negativo do período, independentemente da forma escolhida pelo contribuinte para a quitação.

75. Também é importante destacar que, neste caso, a legislação não prevê qualquer limite para dedução de antecipações mensais de IRPJ e CSLL efetivamente quitadas na apuração anual de referidos tributos.

76. E, justamente por não haver previsão legal de limitação, os novos despachos decisórios não contém quaisquer fundamentos segundo os quais a dedução de tais antecipações mensais não poderia ser considerada nas apurações anuais de IRPJ e CSLL."

5.25. Refere-se aos Manuais de Orientação do Leiaute da ECF e ao tratamento dado por eles ao preenchimento da linha correspondente à dedução das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL. Diz que é precisamente na "linha 24 do Registro N620" que se informa a quitação de estimativas mensais com imposto de renda pago no exterior de períodos anteriores, o qual é controlado na Parte B do LALUR e do LACS. E continua:

"79. Em outras palavras, os valores do imposto de renda pago no exterior em períodos anteriores utilizados para quitar as antecipações mensais de IRPJ (informados nas linhas 22 do Registro N620) e de CSLL (informados nas linhas 13 do Registro N660) são considerados pela própria Receita Federal do Brasil como valores de antecipações mensais efetivamente pagos - o que definitivamente atrai a aplicação dos arts. 2º, 4º, IV e 28 da Lei nº 9.430/96 e, com isso, afasta as considerações da D. Fiscalização acerca da extrapolação de limites.

80. Nesse contexto, não há que se falar que o saldo negativo de IRPJ da defendente estaria limitado (em tese) à parcela de IRRF deduzida da apuração anual, bem como que o saldo negativo de CSLL estaria limitado (em tese) a zero, uma vez que, nos termos dos arts. 2º, §4º, IV e 28 da Lei nº 9.430/96, os valores *de antecipações mensais de IRPJ e CSLL devem compor tais créditos*.

81. Não há dúvidas que os manuais de Orientação do leiaute da ECF são normas complementares de direito tributário, nos termos do inciso I, do art. 100, do CTN.

82. Diante disto, na mais remota hipótese, ainda que se considere que a defendente excedeu os limites de utilização do imposto de renda pago no exterior argüídos pela D. Fiscalização, nos termos do parágrafo único do referido art.

100 do CTN e art. 76 da Lei nº 4.502/64, ao menos deverão ser canceladas as cobrança de quaisquer penalidades, juros de mora e atualização do valor monetária dos tributos compensados, tendo em vista que a Defendente observou as instruções de feridos manuais em seus Procedimentos."

5.26. Faz um resumo de seus argumentos e demonstrativos, nos seguintes termos:

"83. Pois bem, não havendo que falar em excesso a limites legais, a Defendente demonstra:

(i) Que os saldos acima referidos das partes B do LALUR e do LACS em 2016, utilizados para quitar antecipações mensais de IRPJ e CSLL, de fato correspondem a imposto de renda pago no exterior em 2014 e 2015, por empresas controladas da Defendente, considerados na proporção da participação nelas detida e apurados lucros e resultados auferidos no exterior e efetivamente adicionados às bases do IRPJ e CSLL nos respectivos anos-calendário e que não puderam ser utilizados nos respectivos períodos; bem como

(ii) que os valores deduzidos das apurações anuais de IRPJ e CSLL de fato correspondem a imposto de renda pago no exterior em 2016 por empresas controladas da Defendente, considerados na proporção da participação nelas detida e apurados sobre lucros e resultados auferidos no exterior e efetivamente adicionados às bases do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2016.

84 Em suma, os valores registrados nas contas 506003 da Parte B são os seguintes:

Registro	LALUR	LACS	Total
31/12/2014	R\$666.196.014,54	R\$239.830.565,23	R\$906.026.579,77
31/12/2015	R\$1.565.174.377,67	R\$563.462.775,96	R\$2.128.637.153,63

85 Além deles, os valores de imposto de renda pago no exterior em 2016 deduzidos da apuração anual do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2016 são os seguintes:

	IRPJ AC 2016	CSLL AC 2016	Total
2016	R\$132.662.208,90	R\$46.820.507,88	R\$179.482.716,78

5.27. Argumenta que, diante da complexidade de sua árvore societária, extremamente ramificada, pela qual controla as empresas que pagaram referidos valores de imposto de renda no exterior, bem como no volume dos documentos necessários para a demonstração do efetivo pagamento do imposto no exterior, bem como sua participação societária na empresa que efetuou o pagamento e a consideração dos respectivos lucros e resultados nas bases do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil, contratou empresa de auditoria independente (KPMG) para elaboração de laudo (anexo 01), cujas conclusões foram:

"Com base nos procedimentos de verificação acima descritos neste Laudo, concluímos que:

(i) Restou comprovada a interligação existente entre as empresas no exterior, no que toca às participações societárias, que a Ambev controla, direta ou indiretamente, e que tiveram os seus lucros tributados no Brasil em 31 de dezembro de 2014, 31 de

dezembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016, com as devidas aberturas e informações complementares nos registros do Bloco X:

- a- Identificação de participação no exterior (Registro X340).
- b- Participações no exterior - Resultado no período de apuração (Registro X350).
- c- Demonstrativo de resultados e de imposto pago no exterior (Registro X351)
- d- Demonstrativo de consolidação (Registro X353).
- e- Demonstrativo de prejuízos acumulados (Registro X354).
- f- Demonstrativo de rendas ativas e passivas (Registro X355).
- g- Demonstrativo de estrutura societária (Registro X356).
- h- Demonstrativo de cálculo de equivalência patrimonial.

(ii) Tal comprovação pode ser efetuada, inclusive em relação às empresas controladas indiretas que constam na árvore societária fornecida pela Ambev, por meio das demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de 2014, 31 de dezembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016.

(iii) Com base no exame da documentação que nos foi apresentada, verificamos que os valores de R\$ 1.785.303.851,04, R\$ 6.589.611.046,92 e R\$ 5.915.795.083,56 de lucros antes do imposto de renda apurados nas demonstrações financeiras de cada uma das controladas diretas e indiretas, encontram-se respaldados pelas demonstrações financeiras; e foram objeto de adição fiscal ao lucro real e a base de cálculo da CSLL apurados pela Ambev nos anos calendários de 2014, 2015 e 2016, respectivamente.

(iv) Com base nas informações obtidas junto às firmas-membros da KPMG, localizadas na Argentina, Bélgica, Bolívia, Canadá, Cuba, Dominicana, Espanha, Paraguai, St. Vincent, Suécia e Uruguai, bem como na legislação traduzida e acostada a este Laudo, constatou-se a legalidade dos documentos de arrecadação apresentados pela Ambev como comprovantes de quitação do imposto devido no exterior nos montantes de R\$ 1.006.006.200,48 relativo ao ano-calendário de 2014; R\$ 1.617.737.670,13, relativo ao ano-calendário de 2015, e R\$ 179.782.716,78, relativo ao ano-calendário de 2016.

(v) As demonstrações financeiras apresentadas neste laudo, bem como os documentos societários encontram-se devidamente traduzidos e consularizados.

(vi) Em relação à verificação da consularização dos comprovantes dos impostos pagos:

a- Do montante de comprovantes recebidos relativos ao ano de 2014, objeto deste laudo (no valor de R\$ 193.664.916,66) e utilizado em 2016 para quitação das antecipações mensais de IRPJ /CSLL apuradas durante 2015, encontram-se consularizados;

b- Do montante de comprovantes efetivamente recebidos relativos ao ano de 2015 (no valor de R\$ 1.614.838.468,64) e utilizados em 2016 para quitação das antecipações mensais de IRPJ/CSLL apuradas durante 2016, a quantia de R\$ 1.612.016.989,94 refere-se a documentos que encontram-se consularizados;

c- Do montante de comprovantes recebidos relativos ao IR pago no exterior em 2016 e utilizados no próprio ano para dedução do ajuste anual, R\$ 325.269.620,24 encontram-se devidamente consularizados.

(vii) Em relação à verificação da tradução dos comprovantes dos impostos pagos:

a- Do montante de comprovantes recebidos relativos ao ano de 2014, no valor de R\$ 193; 664;916,66 e utilizados em 2016 para quitação das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL apuradas durante 2016, encontram-se devidamente traduzidos;

b- Do montante de comprovante efetivamente recebidos, relativos ao ano de 2015 (no valor de R\$ 1.614.838.468,64) e utilizados em 2016 para quitação das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL apuradas durante 2016, a quantia de R\$ 1.614.212.911,49 refere-se a documentos que encontram-se devidamente traduzidos;

c- Do montante de comprovantes recebidos relativos ao IR pago no exterior em 2016 e utilizados no próprio ano para dedução do ajuste anual, a quantia de R\$ 301.236.203,24 refere-se a documentos que encontram-se devidamente traduzidos.

(viii) Especificamente quanto às utilizações dos impostos pagos no exterior nas compensações dos valores de IRPJ e CSLL devidos no Brasil, com base nas informações obtidas junto a referidas firmas-membros bem como na legislação traduzida e acosta a este Laudo, foi possível constatar que a documentação juntada a este laudo é suficiente para comprovar documentalmente tais compensações (destacou-se)."

5.28. No que se refere ao Imposto de Renda que teria sido pago no exterior durante o ano-calendário de 2014, afirma que consoante o Tópico VI do Laudo da KPMG, o imposto lançado na Parte B do LALUR e do LACS foi pago por sociedades nas quais ela mantém participação indireta, quais sejam:

(i) Labatt Brewing Company Limited ("Labatt"), sediada no Canadá;

(ii) Cerveceria y Malteria Quilmes S.A.I.C.A y G. ("CMQ"), sediada na Argentina;

(iii) FNC S.A ("FNC"), sediada no Uruguai;

(iv) Cerveceria Paraguaya S.A ("Paraguaya"), sediada no Paraguai; e (v) Cerveceria Boliviana nacional S.A ("CBN"), sediada na Bolívia.

5.29. Apresenta diversos esclarecimentos, presentes nos itens 88 a 101 da manifestação de inconformidade, resumidos no Item V.3.c que se transcreve:

"102. Em suma restou demonstrado que:

(i) Os valores registrados nas Partes B do LALUR e do LACS da defendente correspondem a pagamentos de imposto de renda no exterior não utilizados no referido ano-calendário, feitos pelas empresas Labatt, CMQ, Paraguaya, FNC e CBN, e considerados na proporção em que tais empresas são detidas pela Defendente;

(ii) Os documentos que comprovam o pagamento ou a compensação de referidos valores de imposto de renda no exterior: (a) são aqueles utilizados para *pagamento ou compensação do imposto de renda nos países de origem, tais como reconhecidos pelas firmas membro da KPMG e indicados na legislação dos respectivos países, acostada ao Laudo acompanhada da respectiva tradução juramentada*; (b) tais documentos estão devidamente consularizados e traduzidos por tradutor juramentado, com a tradução devidamente registrada;

(iii) A Defendente efetivamente tem participação societária indireta em CBN, Paraguaya, CMQ, FNC e Labatt, empresas que pagaram imposto de renda no exterior em 2014; e (iv) Os lucros auferidos por CBN, Paraguaya, CMQ, FNC, e Labatt, empresas que pagaram imposto de renda no exterior em 2014, foram efetivamente tributados pela Defendente no ano-calendário de 2014, posto que compuseram a adição de lucros no exterior às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no respectivo período."

5.30. No que se refere ao imposto de renda que teria sido pago no exterior, no ano-calendário de 2015, apresenta as seguintes razões de defesa, resumidas no Item V.4.c da manifestação de inconformidade:

"120. Em suma, restou demonstrado que:

(i) os valores registrados nas Partes B do LALUR e do LACS da Defendente correspondem a pagamentos de imposto de renda no exterior são utilizados no referido ano-calendário, feitos pelas empresas Ambev Dominicana/CND, Ampar, Bucareno, Cerbuco, CBN, Paraguaya, CMQ, Cervepar, CND, Eco de Los Andes, FNC, Guinness, Jalua, Labatt, Lascan, Pampa, Musa, Relator, Cympay e SVBL e considerados na proporção em que tais empresas são detidas pela Defendente;

(ii) Os documentos que comprovam o pagamento ou a compensação de referidos valores de imposto de renda no exterior: (a) são aqueles utilizados para pagamento ou compensação do imposto de renda nos países de origem, tais como reconhecidos pelas firmas membros da KPMG e indicados na legislação dos respectivos países, acostada ao Laudo acompanhada da respectiva tradução juramentada; (b) tais documentos estão devidamente consularizados e traduzidos por tradutor juramentado, com a tradução devidamente registrada;

(iii) A Defendente tem participação societária indireta em Ambev Dominicana/CND, Ampar, Bucanero, Cerbuco, CBN, Paraguaya, CMQ, Cervepar, CND, Eco de Los Andes, FNC, Guinness, Jalua, Labatt, Lascan, Pampa, Musa, Relator, Cympay e SVBL, empresas que pagaram imposto de renda no exterior em 2015; e (iv) Os lucros auferidos por Ambev Dominicana/CND, Ampar, Bucanero, Cerbuco, CBN, Paraguaya, CMQ, Cervepar, CND, Eco de Los Andes, FNC, Guinness, Jalua, Labatt, Lascan, Pampa, Musa, Relator, Cympay e SVBL, empresas que pagaram imposto de renda no exterior em 2015, foram efetivamente tributados pela Defendente no ano-calendário de 2015, posto que compuseram a adição de lucros no exterior às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no respectivo período.

5.31. No tocante ao imposto de renda que teria sido pago no exterior, no ano-calendário de 2016, apresenta as seguintes razões de defesa, resumidas no Item V.5.c da manifestação de inconformidade:

"V.5.c - Conclusões quanto ao imposto de renda pago no exterior em 2016.

133. Em suma, restou demonstrado que:

(i) os valores efetivamente deduzidos das apurações anuais do IRPJ e da CSLL de 2016 pela Defendente correspondem a pagamentos de imposto de renda no exterior não utilizados no referido ano-calendário, dentro os quais a CMQ, considerados na proporção em que tais empresas são detidas pela Defendente;

(ii) os documentos que comprovam o pagamento ou a compensação de referidos valores de imposto de renda no exterior: (a) são aqueles utilizados para pagamento ou compensação do imposto sobre a renda nos países de origem, tais como reconhecidos pelas firmas membro da KPMG e indicados na legislação dos respectivos países, acostada ao Laudo acompanhada da respectiva tradução juramentada; (b) tais documentos estão devidamente consularizados e traduzidos por tradutor juramentado, com a tradução devidamente registrada;

(iii) A Defendente efetivamente tem participação societária indireta na CMQ em 2016; e (iv) os lucros auferidos por CMQ em 2016 foram efetivamente tributados pela Defendente no referido ano-calendário, posto que compuseram a adição de lucros no exterior às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no respectivo período."

5.32. Finaliza sua petição:

"VI - PEDIDO 139. Diante do exposto, pede a Defendente seja a presente manifestação de inconformidade acolhida, reconhecendo-se a nulidade dos novos despachos decisórios, por preterição de seu direito de defesa, mormente quanto à devida demonstração do imposto de renda pago no exterior e quanto à efetiva retenção dos valores de IRRF glosados.

140. Caso assim não se entenda, pede a Defendente seja a Manifestação de Inconformidade julgada e acolhida para reconhecer integralmente o direito creditório da Defendente e para que sejam homologadas todas as compensações declaradas com base no referido crédito, cancelando-se a cobrança dos respectivos débitos principais, das multas e dos juros sobre eles aplicáveis.

141. Caso se entenda pela aplicação do limite de dedução do imposto de renda pago no exterior também para as antecipações mensais, o que se admite para argumentar, pede sejam canceladas a cobrança de quaisquer penalidades, de juros de mora e a atualização do valor monetário dos tributos compensados, por aplicação do parágrafo único do art. 100, do CTN, e art. 76, da Lei 4.502/64, uma vez que o procedimento adotado pela Defendente está em linha com o disposto nos Manuais de Leitura da ECF, tais como previstos nos ADE Cofis nº 60/2015, ADE Cofis nº 56/2016, ADE Cofis nº 30/2017 e ADE Cofis nº 52/2018.

142. Nos termos do artigo 16, §4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72, tendo em vista a complexidade dos fatos envolvidos na apuração de lucros auferidos no exterior, a Defendente protesta pela juntada posterior de documentos adicionais e complementares que julgue importantes para corroborar os fatos demonstrados.

143. Caso este órgão entenda necessário, poderá também determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada *verificação da prova, colocando-se a Defendente desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.*"

6. A contribuinte apresenta ainda o documento denominado "Laudo Técnico de Natureza Contábil", o qual, para todos os efeitos de direito, é considerado como parte integrante da manifestação de inconformidade. Em consequência, todas as razões de fato e de direito constantes de tal documento são consideradas neste Acórdão.

A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente pela primeira instância. Reproduzo a ementa do acórdão ora guerreado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados os requisitos contidos no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

PROVA EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. TRADUÇÃO JURAMENTADA.

Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa. O documento redigido em língua estrangeira somente pode ser validado como prova quando acompanhado de versão para a língua portuguesa firmada por tradutor juramentado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. ADIÇÃO.

Os lucros auferidos no exterior devem ser computados na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO. LIMITES.

O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido, em cada período de apuração, não poderá exceder o montante do imposto de renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluídos na apuração do lucro real.

O limite de utilização abrange o total do imposto de renda pago no exterior a ser utilizado em cada período de apuração, seja na liquidação de estimativa mensal (mera antecipação do imposto devido no ajuste anual)

ou no encerramento do período, e independe de qual foi o período em que se originou o imposto pago no exterior.

CONTROLADAS NO EXTERIOR. PARTICIPAÇÃO.

A empresa controladora, no Brasil, deve comprovar sua participação, direta ou indireta, nas controladas situadas no exterior. Ausente tal comprovação, eventual imposto de renda pago no exterior não pode ser aproveitado como dedução, no Brasil.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Para efeito de aproveitamento como dedução do imposto de renda pago no exterior, sobre os lucros, computados no lucro real, o documento comprobatório é o que comprova o recolhimento ou arrecadação do imposto de renda pago no exterior. Esse documento deverá ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país em que houve o recolhimento e pelo Consulado da Embaixada Brasileira.

O reconhecimento do comprovante de recolhimento pelo órgão arrecadador do país de origem do lucro e pelo Consulado da Embaixada Brasileira fica dispensado se o contribuinte interessado comprovar que a legislação do país de origem do lucro prevê que a comprovação da incidência do imposto de renda que tenha sido pago dá-se por meio do documento de recolhimento ou arrecadação apresentado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

É oportuno destacar que a DRJ reconheceu integralmente o IRRF declarado no PER/DComp no valor de R\$ 15.198.179,21. Ademais, reconheceu parcialmente o direito da contribuinte a aproveitar parte do saldo de IR pago no exterior controlado na Parte B do LALUR, no valor de R\$ 67.938.170,72.

Todavia, não houve reconhecimento de direito creditório uma vez que houve ainda a apuração de IRPJ a Pagar no valor de R\$ 49.525.858,97. Reproduzo trecho da decisão:

373. No que se refere ao Imposto de Renda pago no Exterior, conclui-se por considerar-se como comprovado um valor total de R\$ 148.562.733,78, dos quais já houve o aproveitamento de R\$ 69.986.733,54 no processo administrativo número 16692-720.872/2017- 33 (Acórdão número 14-090.548, de 26/02/2019) e de R\$ 10.637.829,52 no processo nº 16692- 720.874/2017-22 (Acórdão 14-090.550, de 21/02/2019), restando ainda a quantia de R\$ 67.938.170,72.

371. No ano-calendário de 2016, o limite para utilização do IR pago no exterior é o valor do imposto devido no período, apurado no encerramento do ano-calendário, ou seja, o montante de R\$ 132.662.208,90.

372. Em consequência do que foi exposto, apura-se para o ano-calendário de 2016, um IRPJ a Pagar de R\$ 49.525.858,97:

Descrição	Despacho Decisório	Acórdão DRJ
1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ		
2. À Alíquota de 15%	79.611.725,34	79.611.725,34
3. Adicional	53.050.483,56	53.050.483,56
total (*)	132.662.208,90	132.662.208,90
4. (-) Imposto de Renda pago no Exterior	0,00	67.938.170,72
5. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	14.882.316,63	15.198.179,21
6. (=) Saldo de IRPJ A pagar	117.779.892,27	49.525.858,97
(*) Não foi objeto de apreciação		

373. Por todo exposto, VOTO no sentido de JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a manifestação de inconformidade, NÃO RECONHECER o direito creditório e NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas.

Irresignada com a decisão primeva, a contribuinte manejou o recurso voluntário ora sob análise. Na peça recursal, lançou as seguintes alegações.

Conexão dos processos de IRPJ e CSLL.

À partida, antes de ingressar nas alegações de nulidade e de mérito para reforma da decisão de piso, a recorrente pediu a vinculação dos processos nº 16692.720872/2017-33 e 16692.720874/2017-22, que tratam de saldo negativo de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2015, respectivamente, bem como dos processos nº 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88, que tratam de saldo negativo de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2016.

Arguições de nulidade do despacho decisório e da decisão de primeira instância.

Preliminarmente à matéria de mérito, a recorrente apresentou duas alegações de nulidade: (i) reiterou a alegação de nulidade dos despachos decisórios por cerceamento do direito de defesa lançada na manifestação de inconformidade; e (ii) pugnou pela nulidade da decisão de primeira instância por ter a DRJ inovado na fundamentação para indeferir os créditos pleiteados.

Reproduzo parte das alegações de nulidade:

19 Em que pese a DRJ não tenha declarado tal nulidade, o esforço de análise e verificação de provas realizado pelo órgão julgador já dá conta de que tais verificações não foram feitas em momento apropriado – i.e. durante um Procedimento de Verificação Fiscal.

20 De fato, os despachos decisórios proferidos depois da anulação dos primeiros ainda resultaram de análise rasa dos documentos e dos fatos envolvidos no caso.

21 Tanto que diversos dos fundamentos pelos quais a DRJ denegou o crédito da Recorrente não haviam sido explorados nos despachos decisórios do modo como restaram explicitados nos acórdãos recorridos.

[...]

24 Ocorre que, além do fato de os créditos em discussão não terem sido devidamente analisados nos despachos decisórios, a DRJ incluiu em seus acórdãos novos fundamentos para denegar os saldos negativos da Recorrente.

25 De fato, além de detalhar itens que não teriam sido devidamente comprovados de modo adequado (matérias tratadas no geral de forma rasa nos despachos decisórios), a DRJ consignou que a Recorrente teria registrado créditos de IR no exterior em valor superior aos permitidos pela legislação.

26 Ainda que referida afirmação não se sustente, fato é que referido fundamento não constava nem mesmo de forma genérica nos despachos decisórios.

Em seguida, a recorrente passou às questões de mérito.

Mérito.

Em relação à **comprovação dos montantes de IR pago no exterior** utilizados na compensação de IRPJ e CSLL em 2016 e os valores controlados na Parte B do LALUR e do LACS, a recorrente, além dos esclarecimentos e dos elementos de prova juntados no procedimento fiscal e na manifestação de inconformidade, apresentou um Adendo ao Laudo elaborado pela KPMG (doc. 01). Nesta seara, os argumentos apresentados, assim como os elementos de prova, foram organizados por ano-calendário:

- Ano-calendário 2014:

Em 2014, os montantes abaixo dariam suporte aos valores lançados na Parte B do LALUR (R\$666.196.014,54) e do LACS (R\$239.930.565,23), uma vez que não houve compensação com IRPJ e CSLL no ajuste.

Quadro de síntese do IR pago no exterior por controladas indiretas por meio da Ambev Luxembourg S A R L (Ambev Lux):

Controlada	País	IR no exterior - 2014	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
LABATT BREWING COMPANY LIMITED ("Labatt")	Canadá	238.696.6000,00	491.452.053,71
GUINNESS CANADA LIMITED ("Guinness")	Canadá	629.199,25	634.775,69
CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.I.C.A. Y G. ("CMQ")	Argentina	1.100.857.123,62	312.832.213,54
CERVECERÍA BOLIVIANA NACIONAL S.A. ("CBN")	Bolívia	463.143.778,00	137.993.273,63
CERVECERÍA PARAGUAYA S.A. ("Paraguay")	Paraguai	72.714.170.052,00	30.207.791,28 ⁴
FNC S.A. ("FNC")	Uruguai	327.255.764,00	30.362.191,58

Quadro de síntese do IR pago no exterior pela Tenedora CND S/A e controladas indiretas:

Controlada	País	IR no exterior - 2014	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
Tenedora CND	República Dominicana	161.830,34	5.361,33
CERVECERÍA NACIONAL DOMINICANA S.A. ("CND")	República Dominicana	1.806.275.714,50	59.639.212,69
COMPANIA CERVECERA AMBEV DOMINICANA ("Ambev Dominicana"),	República Dominicana	290.911.976,40	9.605.267,40
ST. VINCENT BREWERY LIMITED, ("SVBL")	São Vicente e Granadinas	1.571.989,00	794.151,92

- Ano-calendário 2015:

No caso de 2015, os valores abaixo dariam suporte aos montantes utilizados para compensar com o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste (R\$69.986.733,53 e R\$10.637.728,52, respectivamente) e lançados no LALUR e LACS (R\$1.495.187.644,14 e R\$552.825.047,44).

Controlada	País	IR no exterior - 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
Labatt	Canadá	308.193.853,90	779.876.233,13
Guinness	Canadá	584.680,00	724.963,32
Cerbuco Brewing Inc. ("Cerbuco")	Canadá	3.126.470,00	7.911.447,99
CMQ	Argentina	1.186.984.360,18	343.410.130,82
Publicidad Relator S.A.C. de Mandatos y Servicios ("Publicidad")	Argentina	1.625.014,62	439.252,83
Maltería Pampa S.A. ("Pampa")	Argentina	207.047.787,13	40.487.042,36
Eco de Los Andes S.A. ("Eco")	Argentina	71.221.384,01	9.454.730,95
CBN	Bolívia	550.169.785,00	240.960.807,71
Paraguay	Paraguai	72.686.649.096,00	38.844.387,11
CERVEPAR S.A. ("Cervepar")	Paraguai	15.451.515.417,00	8.255.182,23

Controlada	País	IR no exterior - 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
FNC	Uruguai	307.491.310,00	35.188.749,35
Maltería Uruguai S.A. ("MUSA"),	Uruguai	17.265.099,00	1.352.893,16
Cympay S.A. ou Cerveceria y Maltería Payssandu S.A. ("Cympay")	Uruguai	47.135.235,00	60,71
CND	República Dominicana	1.565.349.579,41	70.418.681,52
SVBL	São Vicente e Granadinas	835.587,00	625.549,14
Ampar BVBA ("Ampar")	Bélgica	7.095.858,31	27.091.570,75
Empresa Mixta Cerveceria Bucanero, S.A. ("Bucanero")	Cuba	3.822.588,37	6.703.873,05
Jalua Spain, S.L. ("Jalua")	Espanha	5.797.486,21	246,42
LAScan Beverage Company AB ("Lascan"), nova denominação social de Austral	Suécia	14.418.054,00	5.991.866,98

- Ano-calendário 2016:

No caso de 2016, os valores abaixo dariam suporte aos montantes utilizados para compensar com o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste R\$132.662.208,90 e R\$46.820.507,88, respectivamente:

Controlada	País	IR no exterior – 2016	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CMQ	Argentina	1.637.010.281,89	325.269.620,24

Em relação à **comprovação das participações societárias** que dariam direito ao aproveitamento dos montantes de IR pago no exterior, a recorrente trouxe os seguintes esclarecimentos e elementos de prova, além daqueles juntados à manifestação de inconformidade:

- Ano-calendário 2014:

Primeiro, em relação às controladas indiretas por meio da Ambev Lux.

Tradução juramentada do Livro de Registro de acionistas da Ambev Lux (doc. 02), demonstrando que a recorrente detinha, em 2014 e 2015, 89,83% do capital da Ambev Lux.

Apostilamento do registro de acionistas da Paraguaya (doc. 03) que confirmaria a participação indireta da recorrente (87,35%), por meio da Ambev Lux no capital da Paraguaya conforme quadro abaixo:

Acionista	Qtd. Ações	%	% indireto Ambev Lux
LASI (100% Ambev Lux)	348.591	87,14%	87,14%
FNC (97,58% Ambev Lux)	870	0,22%	0,21%
Total			87,35%

Os documentos de fls. 12.360 a 12.431 (autenticados e apostilados) e de fls. 12.432 a 12.461 (traduções juramentadas) seriam suficientes para comprovar que, no período de 31/12/2004 a 31/12/2016, a Ambev Lux deteria, indiretamente, por meio da Labatt, 49% do capital da Guinness.

Considerando que a DRJ já teria reconhecido parte das relações societárias e considerando os elementos acima, a recorrente considera comprovada a participação nas seguintes controladas/coligadas indiretas por meio da Ambev Lux, em 2014:

Controlada	% Ambev Lux	% Recorrente (89,83% da Ambev Lux)
Labatt	100,00%	89,83%
Guinness	49,00%	44,02%
CMQ	99,75%	89,61%
CBN	85,67%	76,96%
Paraguaya	87,35%	78,47%
FNC	97,58%	87,66%

Segundo, em relação às controladas indiretas por meio da Tenedora CND.

O Adendo ao Laudo da KPMG, com base nos elementos anteriormente juntados aos autos mais os documentos relativos à Ambev Dominicana ora juntados, demonstraria a participação da recorrente nas controladas/coligadas indiretas por meio da Tenedora:

Participações Societárias Indiretas da Ambev em 31.12.2014				
Nível	Empresa	Local	Ambev S.A.	
			Direta	Indireta
D	Tenedora CND	Republ. Dominicana	55,19%	-
I.1	CND	Republ. Dominicana	-	55,00%
I.2	IBL	St Lucia	-	55,00%
I.3	ABL	Antigua and Barbuda	-	51,16%
I.3	APPL	Antigua and Barbuda	-	41,25%
I.3	DBBL	Republ. Dominicana	-	48,61%
I.3	SVBL	St Vincent and Granadine	-	51,16%

- Ano-calendário 2015:

Tradução juramentada da Ata de Assembleia da Ampar, que comprovaria a participação indireta da recorrente na Ampar, por meio da Ambev Lux, no percentual de 89,825%

Tradução juramentada da demonstração financeira da Bucanero, que comprovaria a participação indireta da recorrente no capital da Bucanero, por meio da Ambev Lux e da Cerbuco, no percentual de 44,912%.

A participação indireta da recorrente na Paraguaya, por meio da Ambev Lux, no percentual de 78,462% já teria sido demonstrada no item anterior.

Demonstração financeira da Cervepar (autenticada, apostilada e tradução juramentada) (doc. 07) que comprovaria a participação indireta da recorrente no capital da investida, conforme tabela abaixo:

Acionista	Qtd. Ações	%	% indireto Ambev Lux
LASI (100% Ambev Lux)	348.591	87,14%	87,14%
FNC (97,58% Ambev Lux)	870	0,22%	0,21%
Total			87,35%

A participação da recorrente na CND já teria sido comprovada conforme item acima.

Tradução juramentada do registro de ações da SVBL (doc. 09) e da demonstração financeira (doc. 10), que comprovaria a participação indireta da recorrente no capital da SVBL, por meio da CND e da IBL, no percentual de 54,80%.

A participação indireta da recorrente no capital da Jalua, conforme documentos já acostados aos autos seria de 0,001%. Por sua vez, a Jalua deteria 100% do capital da Monthiers e esta deteria 99,93% da Cympay. Portanto, a recorrente deteria 0,00099% da Cympay.

Em conclusão, a recorrente entende ter demonstrado a participação indireta nas seguintes investidas:

Controlada	% Recorrente
CMQ	89,60%
Cerbuco	89,825%
CBN	76,94%
Eco	44,0%
FNC	87,65%
Guinness	44,01%
Lascan	89,825%
Pampa	60%
MUSA	60%
Publicidad	89,825%
Labatt	89,825%
Ampar	89,825%
Bucanero	44,912%
Paraguaya	78,462%
Cervepar	78,462%
CND	55%
SVBL	54,80%
Jalua	0,001%
Cympay	0,00099%

- Ano-calendário 2016:

Conforme visto, a recorrente aproveitou em 2016 somente valores de IR pagos no exterior da CMQ. A CMQ seria controlada pela Ambev Lux por meio da LASI (94,74%) e da Linthal (5,01%).

Tais valores não teriam sido reconhecidos pela instância de piso pela falta de comprovação da participação da recorrente na Ambev Lux. Assim, a recorrente juntou a tradução juramentada do livro de registro de acionistas da Ambev Lux para comprovar sua participação no capital da Ambev Lux que, a partir de 04/2016, passou a ser de 100%.

Assim, a recorrente entende ter comprovado a participação indireta de 99,75% no capital da CMQ.

Em relação à **comprovação das adições dos lucros disponibilizados no exterior pelas controladas**, a recorrente apresentou os seguintes elementos.

- Ano-calendário 2014:

O total dos lucros adicionados às bases de cálculo de IRPJ e CSLL seria de R\$ 2.795.752.162,51 conforme tabela abaixo:

Empresa:	País:	Valor (R\$)
Ambev Luxemburg S.A.	Luxemburgo	1.520.487.907,65
Pagamentos		941.496.227,16
Total adicionado		2.461.984.134,82
Tenedora CND	República Dominicana	244.566.980,03
Pagamentos		68.951.973,93
Total adicionado		313.518.953,96
Fratelli	Ilhas Cayman	20.249.073,73
Total Lucro adicionado em 2014		2.795.752.162,51

- Anos-calendário 2015 e 2016:

A instância julgadora de primeira instância já teria reconhecido os seguintes montantes de lucros adicionados às bases de cálculo de IRPJ e CSLL:

- Ano-calendário 2015: R\$6.618.016.554,64

- Ano-calendário 2016: R\$5.915.795.046,93

Em relação à **comprovação dos pagamentos de IR no exterior**, a recorrente detalhou os elementos de prova e esclarecimentos juntados aos autos, em especial aqueles que instruem o Laudo da KPMG e seu Adendo.

- Em relação aos pagamentos efetuados no Canadá (Labatt, Guinness e Cerbuco), a recorrente considerou comprovados os seguintes pagamentos para os anos de 2014 e 2015:

Controlada	País	IR no exterior - 2014	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
Labatt	Canadá	238.696.6000,00	491.452.053,71
Guinness	Canadá	629.199,25	634.775,69

Controlada	País	IR no exterior - 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
Labatt	Canadá	308.193.853,90	779.876.233,13
Guinness	Canadá	584.680,00	724.963,31
Cerbuco	Canadá	3.126.470,00	7.911.447,99

- Em relação aos pagamentos efetuados na Argentina (CMQ, Eco, Publicidad e Pampa), a recorrente considerou comprovados os seguintes pagamentos para os anos de 2014 a 2016:

Controlada	País	IR no exterior – 2014	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CMQ	Argentina	1.100.857.123,62	312.832.213,54

Controlada	País	IR no exterior – 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CMQ	Argentina	1.186.984.360,19	343.410.130,82
Eco	Argentina	71.221.384,01	9.454.730,95
Publicidad	Argentina	1.625.014,62	439.252,83
Pampa	Argentina	207.047.787,13	40.487.042,36

Controlada	País	IR no exterior – 2016	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CMQ	Argentina	1.637.010.281,89	325.269.620,24

- Em relação aos pagamentos efetuados na Bolívia (CBN), a recorrente considerou comprovados os seguintes pagamentos para os anos de 2014 e 2015:

Controlada	País	IR no exterior – 2014	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CBN	Bolívia	463.143.778,00	137.993.273,63

Controlada	País	IR no exterior – 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CBN	Bolívia	550.169.785,00	240.960.807,71

- Em relação aos pagamentos efetuados no Uruguai (FNC, MUSA e Cypay), a recorrente considerou comprovados os seguintes pagamentos para os anos de 2014 e 2015:

Controlada	País	IR no exterior – 2014	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
FNC	Uruguai	327.255.764,00	30.362.191,58

Controlada	País	IR no exterior – 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
FNC	Uruguai	301.491.310,00	35.188.749,36
MUSA	Uruguai	17.265.099,00	1.352.893,16
Cympay	Uruguai	47.135.235,00	60,71

- Em relação aos pagamentos efetuados pela Tenedora CND e controladas indiretas (na República Dominicana e em São Vicente e Granadines), a recorrente considerou comprovados os seguintes pagamentos para os anos de 2014 e 2015:

Quadro 5 - Resumo dos impostos pagos no exterior

Pagamentos de Impostos no Exterior – 2014		
Empresa	Moeda Local	Crédito AmBev (Reais)
Cerveceria Nacional Dominicana S.A.	1.806.275.714,50	59.639.212,69
Compañía Cervecería Ambev Dominicana	290.911.976,40	9.605.267,40
St. Vicent Brewery Limited	1.571.989,00	794.151,92
Tenedora CND S.A.	161.830,34	5.361,33
Total	2.098.921.510,25	70.043.993,34

Controlada	País	IR no exterior – 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CND	República Dominicana	1.565.349.579,41	70.418.681,52
SVBL	São Vicente e Granadinas	835.587,00	625.549,14

- Em relação aos pagamentos efetuados na Suécia (Lascan), a recorrente considerou comprovados os seguintes pagamentos para o ano de 2015:

Controlada	País	IR no exterior – 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
Lascan	Suécia	14.418.054,00	5.991.866,98

Ainda em relação à comprovação dos pagamentos de IR no exterior, a recorrente assevera que não foram questionados de forma específica os pagamentos efetuados em 2015 por Ampar, Bucanero, Paraguaya, Cervepar, Jalua, CND, SVBL e Cympay. O pagamento efetuado por CMQ (Argentina) no ano de 2016 também não teria sido questionado pela autoridade julgadora de piso.

Ao final, a recorrente considera comprovados os seguintes pagamentos de IR no exterior nos anos-calendário 2014 a 2016:

Controlada	País	IR no exterior - 2014	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
Tenedora CND	República Dominicana	161.830,34	5.361,33
CND	República Dominicana	1.806.275.714,50	59.639.212,69
Ambev Dominicana	República Dominicana	290.911.976,40	9.605.267,40
SVBL	São Vicente e Granadinas	1.571.989,00	794.151,92
Total			70.043.993,34

Controlada	País	IR no exterior - 2015	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
Labatt	Canadá	308.193.853,90	779.876.233,13
Guinness	Canadá	584.680,00	724.963,32
Cerbuco	Canadá	3.126.470,00	7.911.447,99
CMQ	Argentina	1.186.984.360,18	343.410.130,82
Publicidad	Argentina	1.625.014,62	439.252,83
Pampa	Argentina	207.047.787,13	40.487.042,36
Eco	Argentina	71.221.384,01	9.454.730,95
CBN	Bolívia	550.169.785,00	240.960.807,71
Paraguaya	Paraguai	72.686.649.096,00	38.844.387,11
Cervepar	Paraguai	15.451.515.417,00	8.255.182,23
FNC	Uruguai	307.491.310,00	35.188.749,35
MUSA	Uruguai	17.265.099,00	1.352.893,16
Cympay	Uruguai	47.135.235,00	60,71
CND	República Dominicana	1.565.349.579,41	70.418.681,52
SVBL	São Vicente e Granadinas	835.587,00	625.549,14
Ampar	Bélgica	7.095.858,31	27.091.570,75
Bucanero	Cuba	3.822.588,37	6.703.873,05
Jalua	Espanha	5.797.486,21	246,42
Lascan	Suécia	14.418.054,00	5.991.866,98
Total			1.617.737.670,13

Controlada	País	IR no exterior – 2016	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CMQ	Argentina	1.637.010.281,89	325.269.620,24

Em relação aos **limites para a escrituração de IR pago no exterior no LALUR e no LACS para utilização em períodos subsequentes**, defende a recorrente que há um limite para o IRPJ (25%) e outro para a CSLL (9%) e ambos devem ser aplicados sobre “os valores totais das adições correspondentes aos lucros sobre os quais o IR no exterior incidiu”.

Ao se referir aos limites para o registro de IR pago no exterior no LALUR contidos na IN SRF nº 213/02 e IN RFB nº 1.520/14, argumenta a recorrente:

258 Referida disposição tem como claro objetivo preservar a equidade entre contribuintes (em princípio pelo menos para fins de IRPJ) que não auferem rendimentos no exterior e aqueles que, em decorrência da adição de lucros disponibilizados no exterior, passam de uma situação de prejuízo fiscal a uma situação de lucro real ou que apuram prejuízo fiscal menor do que apurariam caso não houvesse tributação em bases universais.

259 Isto porque, o contribuinte que não auferir rendimento no exterior e apura prejuízo fiscal pode compensar referidos prejuízos em períodos subsequentes.

260 Já o contribuinte na mesma situação de prejuízo fiscal antes da adição de lucros no exterior teria, não fosse a previsão acima, seu direito de compensar referidos prejuízos (apurados em suas próprias operações) nos períodos subsequentes limitado, uma vez que a adição de lucros no exterior diminui ou elimina o prejuízo fiscal apurado.

261 Ao mesmo tempo, a parcela do IR no exterior incidente sobre os lucros no exterior não pode ser deduzida no período, uma vez que a dedução é limitada aos valores do IRPJ e da CSLL efetivamente apurados no próprio período.

262 Portanto, foi para evitar que o contribuinte que auferir lucro no exterior e prejuízos fiscais no Brasil fique prejudicado duas vezes (isto é, pela perda do prejuízo fiscal e base negativa apurados em suas próprias operações e pela impossibilidade de dedução integral dos valores de IR no exterior pago no próprio período), que se estabeleceu a possibilidade de utilização de valores de IR no exterior não aproveitados no próprio período de apuração mediante controle na Parte B do LALUR.

263 Nesse passo, e não obstante a IN 213/02 e a IN 1.520/14 se limitem a disciplinar os valores de IR no exterior que podem ser controlados na Parte B do LALUR, referidos dispositivos também precisam ser aplicados para permitir o registro e utilização de valores de IR pagos no exterior não aproveitados no próprio período de apuração mediante controle na **Parte B do LACS**.

[...]

267 Por estes motivos, ainda que a IN 213/02 e a IN 1.520/14 se limitem a disciplinar a utilização do IR no exterior mediante controle na Parte B do LALUR, as mesmas disposições devem ser aplicadas para admitir o registro de créditos proporcionais à incidência da CSLL sobre a adição de lucros no exterior na parte B do LACS. Essa conclusão é a única possível na medida em que as referidas INs têm a função **de regulamentar** as previsões legais que disciplinam tanto a necessidade de tributação da renda auferida no exterior, **como a de se evitar a dupla tributação da referida renda**.

268 Portanto, nem mesmo seria necessária a previsão contida nas INs para autorizar que o imposto de renda pago no exterior não compensado no Brasil por conta de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL aqui apurados, pudesse ser controlado na parte B do LALUR e da LACS para utilização em anos subsequentes. Isso decorreria da própria Lei que instituiu a tributação de lucros no exterior. Assim, eventual falta de menção pelas INs em relação ao crédito de 9% de CSLL não deve ser interpretado como proibitivo do exercício desse direito, sob pena de completa ilegalidade.

Desta forma, pugna a recorrente pelo reconhecimento do direito a registrar no LALUR e no LACS os seguintes montantes em 2014:

270 Deste modo, os limites para registro na Parte B do LALUR e do LACS em 31/12/2014 devem ser apurados da seguinte forma:

Limites Parte B - 2014			Limite LALUR (25% da adição total)	Limite LACS (9% da adição total)
Ambev Lux	Lucro líquido	1.520.487.907,65	615.496.033,70	221.578.572,13
	IR	941.496.227,16		
	Adição total	2.461.984.134,81		
Tenedora CND	Lucro líquido	244.566.980,03	78.379.738,49	28.216.705,86
	IR	68.951.973,93		
	Adição total	313.518.953,96		

271 A Recorrente respeitou tais limites, além de ter escritura nas Partes B do LALUR e do LACS valores inferiores aos pagamentos efetivamente comprovados, como ilustra o quadro abaixo:

	IR no exterior comprovado	IR no exterior utilizado		
		LALUR Parte B	LACS Parte B	Total
Ambev Lux	1.003.482.299,43	615.496.033,70	221.578.572,13	837.074.605,84
Tenedora CND	70.043.993,34	50.699.980,84	18.351.993,10	69.051.973,93
Total	1.073.526.292,77	666.196.014,54	239.930.565,23	906.126.579,77

Em relação a 2015, a recorrente fez as seguintes considerações:

IV.6.a.ii. Escrituração do LALUR e do LACS em 2015

274 Para 2015, além de calcular o limite para escrituração no LALUR (a 25% da diferença entre a (i) adição de lucros no exterior no período e (ii) o lucro real no período), a DRJ deveria ter considerado também um limite de 9% sobre esta diferença para registro na Parte B do LACS. Deste modo, a tabela preparada pela DRJ no item 130 do acórdão 14-90.548 ficaria da seguinte forma:

Descrição	Valores
1. Lucros Disponibilizados no Exterior	6.618.016.554,64
2. Lucro Real do Ano-Calendário 2015	280.042.934,15
3. Diferença (= 1 menos 2)	6.337.973.620,49
4. Valor limite para Parte B do LALUR	1.584.493.405,12
5. Valor limite para Parte B do LACS	570.417.625,84

275 Tal como quando tratou do ano-calendário de 2014, para o ano-calendário de 2015 a DRJ consignou que referido valor se mostrava superior ao valor do resultado auferido pela Ambev Lux, ao passo em que não houve conciliação entre os valores de provisão para imposto de renda consignados na respectiva demonstração financeira e os valores considerados no processo.

IR no exterior comprovado 2015	IR no exterior utilizado - 31/12/2015		
	LALUR Parte B	LACS Parte B	Total
2.107.566.887,26	1.495.187.644,14	552.825.047,44	2.048.012.691,58

Em resumo, no entender da recorrente, não haveria nenhum excesso registrado no LALUR e no LACS, em relação aos limites de registro do IR pago no exterior para ser aproveitado em períodos subsequentes.

Em relação à **limitação para utilização dos montantes de IR pago no exterior controlados na Parte B do LALUR e do LACS**, alega a recorrente que, em verdade, utilizou parte do saldo acumulado em 2015 para compensar estimativas de IRPJ e CSLL devidas no ano-calendário 2016 e, desta forma, os montantes de estimativa passariam a compor o saldo negativo do ano-calendário 2016. Destaco trecho do recurso voluntário:

279 Como mencionado anteriormente, a Recorrente utilizou os saldos de Parte B do LALUR e do LACS registrados em 2014 e 2015 para quitar antecipações mensais DEVIDAS do IRPJ e da CSLL apuradas durante os anos-calendário de 2015 e 2016.

280 Tendo isto em vista, a DRJ entendeu – sem indicar qualquer fundamento legal para isto – que tais antecipações mensais apuradas durante os anos-calendário de 2015 e de 2016 não poderiam ser deduzidas nas apurações anuais de IRPJ e CSLL dos respectivos períodos. Na verdade, tentou, por via transversa, converter tais estimativas efetivamente pagas em imposto de renda pago no exterior. É o que se explica em mais detalhes abaixo.

Aduziu a recorrente que, diversamente do que ocorre com a utilização do IR pago no exterior dentro do ano corrente, os montantes controlados na Parte B do LALUR e do LACS não estariam sujeitos à limitação do imposto efetivamente apurado com base no lucro real. Destaco excerto que trata da matéria:

296 Em resumo, a utilização do imposto incidente sobre lucros disponibilizados no curso do período de apuração só poderia mesmo ocorrer em face da antecipação mensal de dezembro apurada por balancete no qual o contribuinte tenha adicionado tais lucros.

297 Todavia, para o imposto de renda pago no exterior que incidiu sobre lucros disponibilizados em períodos anteriores e já tributados no Brasil, não há limitação quanto ao mês ou à forma de apuração – o lucro sobre o qual referido imposto incidiu já foi tributado no Brasil.

298 Esta leitura de referidas orientações está em linha com o art. 26 da Lei 9.249/95 e o art. 87 da Lei 12.973/14, que concedem aos contribuintes o direito de compensar o imposto incidente no exterior sobre os lucros disponibilizados e tributados no Brasil com o IRPJ e a CSLL **devidos no Brasil**.

299 Isto porque a norma não distingue entre o imposto e a contribuição devidos por apuração/antecipação mensal e o IRPJ e de CSLL devidos no ajuste anual, não cabendo ao intérprete estabelecer tal distinção.

300 A distinção que se deve fazer é quanto ao atendimento da condição de “imposto incidente no exterior sobre os lucros disponibilizados e tributados no Brasil com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil”. Lucros disponibilizados no transcorrer do ano-calendário somente são tributados no Brasil no encerramento do período (seja na apuração do lucro real, seja no balancete de dezembro) – está é a real distinção que está refletida na instrução de preenchimento da Linha 22 do Registro N620 da ECF explicada acima.

301 O IR no exterior de períodos anteriores, controlado em Parte B, já atendeu à condição de “imposto incidente sobre lucros disponibilizados e tributados no Brasil” posto que de fato incidiu sobre lucros no exterior adicionados em períodos anteriores e que consumiram, dentro dos limites aplicáveis, prejuízos fiscais e bases negativas da pessoa jurídica brasileira.

302 Também não há qualquer razão para distinguir o tratamento dado às compensações de antecipações mensais efetivadas na forma do art. 74 da Lei 9.430/96 e as compensações efetuadas na forma dos arts. 26 da Lei 9.249/95 ou art. 85 da Lei 12.973/14.

De forma subsidiária, ainda sobre o tema da limitação para a utilização de IR pago no exterior para quitar as estimativas mensais que compuseram os saldos negativos de IRPJ e CSLL, a recorrente pediu a aplicação do disposto no artigo 100 do CTN para afastar a aplicação de penalidades, juros e atualização do valor dos tributos compensados.

Ao final da peça recursal, a recorrente pediu a declaração de nulidade do despacho decisório e da decisão de piso. No mérito, pediu a reforma da decisão *a quo* para que seja integralmente reconhecido o direito creditório e homologadas as compensações declaradas. Subsidiariamente, pediu a aplicação do disposto no artigo 100 do CTN para o afastamento de penalidades, juros e correção dos débitos compensados. Protestou, também, pela possibilidade de juntada de novos elementos de prova, pela conversão do julgamento em diligência, se necessário, e pela realização de sustentação oral de suas razões.

A vinculação dos processos de IRPJ e CSLL de 2015 e 2016 solicitada pela recorrente foi deferida pela presidência da 1ª Seção de Julgamento do CARF e os processos serão julgados nesta mesma reunião.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

I – Nulidade do despacho decisório.

A recorrente pugnou pela declaração de nulidade do despacho decisório que indeferiu o crédito pleiteado e não homologou as compensações declaradas. Em síntese, a recorrente alegou que a autoridade administrativa fez um exame superficial de suas razões e elementos de prova, o que configuraria cerceamento do seu direito de defesa. Reproduzo trecho da peça recursal:

20 De fato, os despachos decisórios proferidos depois da anulação dos primeiros ainda resultaram de análise rasa dos documentos e dos fatos envolvidos no caso.

21 Tanto que diversos dos fundamentos pelos quais a DRJ denegou o crédito da Recorrente não haviam sido explorados nos despachos decisórios do modo como restaram explicitados nos acórdãos recorridos.

22 Ora, se durante o Procedimento de Verificação Fiscal a Recorrente tivesse sido solicitada a esclarecer os vínculos societários desconsiderados no acórdão, por exemplo, potencialmente estas questões teriam sido resolvidas antes de qualquer litígio administrativo.

23 Só por este motivo o cerceamento de defesa tido por não ocorrido pela DRJ já fica bastante evidente.

Tenho que a hipótese de cerceamento do direito de defesa não se configura no caso concreto.

O primeiro ponto a destacar é que a fiscalização efetivamente intimou a contribuinte a apresentar os elementos probatórios necessários a demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Reproduzo excertos do despacho decisório que tratam dos procedimentos:

16.1. No Termo de Início de Diligência Fiscal (fls. 28/30), foram apresentados dez quesitos para serem respondidos com comprovação documental pelo requerente. Tais questões demandavam que o interessado comprovasse:

- o efetivo pagamento do Imposto Pago no Exterior,
- o oferecimento à tributação da receita correspondente e
- sua participação nas empresas que efetuaram o suposto pagamento.

16.2. Por óbvio, para que o imposto pago no exterior possa ser utilizado para compensar o IR devido, há que se comprovar as três situações. [...]

16.4. Para confirmar que a empresa é controlada ou coligada e qual a participação do contribuinte na empresa, a Ambev S/A foi intimada a apresentar documentos que comprovassem a participação direta ou indireta nas controladas/coligadas, estatuto social das mesmas e organograma do grupo (item 7, 8 e 9 do termo de início de procedimento fiscal).

[...]

17.1. Considerando a Legislação acima a contribuinte foi intimada a apresentar Demonstrações Financeiras das empresas controladas ou coligadas direta ou indiretamente das quais a contribuinte apresentar supostos pagamentos de Imposto sobre a Renda no exterior. (Item 10 do Termo de Início de Procedimento Fiscal).

[...]

18. Pagamento do Imposto Pago no Exterior – Itens 3 e 4 do Termo de Início de Procedimento Fiscal

[...]

Ademais, ao analisar o despacho decisório em comento, vê-se que a autoridade administrativa fez um exame dos elementos probatórios apresentados até aquele momento e que

fundamentou de maneira suficiente a decisão. Em resumo, foram elencados as seguintes razões para o indeferimento do pleito creditório:

- limite de utilização do IR pago no exterior: conforme a legislação de regência, o aproveitamento do IR pago no exterior estaria limitado no ano-calendário 2016 a R\$ 132.662.208,90, que era o valor do IRPJ apurado com base no lucro real;

- comprovação da participação da Ambev S/A nas empresas no exterior: a fiscalização registrou que grande parte dos documentos juntados não cumpriam as exigências legais, especialmente havia muitos documentos em língua estrangeira. A falta de comprovação, com documentos hábeis e idôneos, do efetivo investimento nas empresas no exterior já seria suficiente para o indeferimento da parcela do crédito relativa ao IR pago no Exterior;

- a maior parte das demonstrações financeiras também não estavam traduzidas para o Português;

- também os documentos de arrecadação não estavam traduzidos para o Português;

Também é oportuno ressaltar que a recorrente vem construindo seu arsenal probatório ao longo do processo administrativo. Grande parte dos elementos probatórios foram juntados somente em sede de manifestação de inconformidade e mesmo de recurso voluntário.

Diante desse quadro, penso que a “*análise rasa*” a que se refere a recorrente não configura cerceamento de defesa, mas tão-somente a inconformidade da contribuinte com as conclusões de mérito a que chegou a fiscalização.

Peço licença para citar a decisão de piso, cujas bem postas razões adoto como minhas, em acréscimo ao já exposto:

I - Das Nulidades

8. A interessada alega a nulidade do novo Despacho Decisório proferido.

9. Nesse sentido, cumpre esclarecer que o direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é uma garantia do processo administrativo, isto é, da fase litigiosa do procedimento fiscal, a qual, nos casos de restituição e/ou compensação, inicia-se, nos termos do art. 74, §11 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 14 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a manifestação de inconformidade.

10. O procedimento fiscal tendente a *verificar* a legitimidade do direito creditório utilizado nas compensações declaradas, o qual antecede a fase litigiosa, é um procedimento de *certificação* do quanto informado pelo sujeito passivo.

11. A contestação das informações contidas no Despacho Decisório, dos documentos juntados ou até mesmo de eventuais irregularidades somente pode ser realizada em momento posterior à decisão, com a apresentação da manifestação de inconformidade, iniciando o devido processo administrativo.

12. Registre-se que não se olvida que o Poder Executivo, também em sua esfera Administrativa Fiscal, sujeita-se aos princípios aplicáveis à Administração Pública, contidos no art. 37 da Carta Maior, bem como, conforme já esclarecido, às disposições do Decreto nº 70.235, de 1972, e, subsidiariamente, às disposições da Lei nº 9.784, de

29 de janeiro de 1999, na qual se insere a observância, dentre outros, do princípio da legalidade (Art.

2º); bem como a observância da indicação, no ato administrativo, dos fatos e dos fundamentos jurídicos utilizados (Art. 50).

13. Tais princípios, distintamente do alegado pela contribuinte, foram todos observados pela autoridade administrativa competente para decidir acerca do direito creditório utilizado nas DCOMP em estudo.

14. Ora, o despacho decisório em análise traz de forma clara e direta os motivos pelo qual restaram não homologadas as compensações declaradas, não se verificando quaisquer razões que autorizem sua anulação.

15. De fato a autoridade fiscal fez a análise do saldo negativo do ano-calendário de 2016, expondo, indicando e quantificando os montantes envolvidos bem como os fundamentos que a levaram a aceitar ou não tais deduções na apuração de eventuais saldos negativos.

16. Constam no Despacho Decisório elaborado pela autoridade fiscal todas as informações necessárias que levaram à conclusão pela Não Homologação das compensações declaradas em PER/DCOMP.

17. Sob este enfoque, é importante destacar que o atendimento das formalidades legais pelo ato administrativo editado (Despacho Decisório) possibilitou ao sujeito passivo a ciência da motivação do indeferimento do pleito, inexistindo qualquer embaraço ao absoluto exercício do direito ao contraditório e ampla defesa, bem como não representando nenhuma violação a qualquer princípio constitucional ou processual distinto, diversamente daquilo que sugere no contexto da peça impugnatória.

18. Acrescente-se que a compensação é forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), cuja faculdade de aplicação deste instituto, a título de fruição de um direito, faz-se necessário que o crédito reclamado pelo sujeito passivo esteja dotado de certeza e liquidez, consoante preceito definido no caput do art. 170, *caput*, do CTN, *in verbis*:

"Art. 170 - A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública". (destacou-se).

19. Por sua vez, com o advento do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, alterada pelas redações dadas pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, instituiu-se a matriz legal que preceitua as condições e garantias concernentes a compensação de créditos do sujeito passivo com débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil, 20. Neste contexto, verificada a inviabilidade de se confirmar a integralidade do crédito buscado, considerou-se existir motivo suficiente para a não-homologação das compensações em litígio. E foram essas as considerações apostas no despacho decisório atacado, o qual indica a legislação que fundamenta e justifica a nãohomologação levada a efeito.

21. Ora, a análise dos elementos do processo demonstra que o referido despacho decisório contempla todos os requisitos obrigatórios previstos na legislação tributária, sendo levado a efeito por autoridade competente, bem como respeitando os procedimentos firmados para dar suporte às conclusões que motivaram a negativa de reconhecimento do crédito veiculado na DCOMP e a não homologação das compensações declaradas.

22. Por fim, no que se refere às alegações de nulidade em vista da revisão do valor do IRRF-Imposto de Renda Retido na Fonte pelo novo despacho decisório proferido, não tem razão a interessada, tendo em conta que o Despacho decisório anterior, ao ser anulado, mediante Acórdão, deixou de ter efeitos jurídicos, exigindo a reapreciação em todos seus elementos, fáticos e jurídicos. Ou seja, não há que se falar em preclusão processual.

23. De qualquer forma, tal situação em nada prejudica a interessada, em vista da apreciação que se faz por meio do presente Acórdão, ou seja, a apreciação de mérito aqui efetuada aproveita à interessada.

24. Desse modo, fica notório o cumprimento de todas as formalidades estabelecidas nos arts. 165 e 170 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, alterada pelas redações dadas pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

25. Por todo o exposto, presentes no Despacho Decisório os requisitos de competência da autoridade, fundamentação expressa e observância do direito de defesa, injustificável a arguição de sua nulidade.

26. Cabe também destacar que é por meio da manifestação de inconformidade que devem ser apresentadas as provas de que dispõem, visando comprovar seu direito, conforme disciplinado pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1.972.

27. Acrescente-se que a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição da contribuinte, cabendo à autoridade administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza de que teriam sido repassadas aos cofres públicos importâncias superiores àquelas devidas pela contribuinte de acordo com a legislação pertinente, autorizando, após confirmação de sua regularidade, a restituição ou compensação do crédito conforme vontade expressa da contribuinte.

28. Assim, o exercício da livre escolha de como aproveitar o saldo disponível de imposto é manifestado nas declarações de rendimentos apresentadas em períodos subsequentes ou em Declaração específica da contribuinte, mas o crédito, em qualquer das hipóteses, deve ser devidamente comprovado por documentos hábeis.

29. Enfim, a legislação tributária que rege as hipóteses de compensação de tributos ou contribuições federais atribui à peticionária o ônus de comprovar a disponibilidade de seu crédito junto à Fazenda Pública, bem como o cumprimento dos requisitos estabelecidos para que seu direito creditório possa ser reconhecido pela Administração Tributária, depois de constatado que o crédito pleiteado se reveste das necessárias certeza e liquidez.

De todo o exposto, conclui-se que não se configura, na espécie, a hipótese de nulidade prevista no artigo 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Assim, voto por afastar a preliminar de nulidade dos despachos decisórios.

II – Nulidade da decisão de piso.

A recorrente pediu também a declaração de nulidade da decisão de primeira instância. Sua fundamentação está sintetizada no seguinte trecho da peça recursal:

24 Ocorre que, além do fato de os créditos em discussão não terem sido devidamente analisados nos despachos decisórios, a DRJ incluiu em seus acórdãos novos fundamentos para denegar os saldos negativos da Recorrente.

25 De fato, além de detalhar itens que não teriam sido devidamente comprovados de modo adequado (matérias tratadas no geral de forma rasa nos despachos decisórios), a DRJ consignou que a Recorrente teria registrado créditos de IR no exterior em valor superior aos permitidos pela legislação.

26 Ainda que referida afirmação não se sustente, fato é que referido fundamento não constava nem mesmo de forma genérica nos despachos decisórios.

27 Uma vez que não constava dos despachos decisórios, a insubsistência de referidos fundamentos não foi demonstrada nas Manifestações de Inconformidade e somente serão analisadas em grau recursal.

28 **Cerceamento de defesa mais óbvio que este não há!** Devem, portanto, os despachos decisórios e/ou os acórdãos da DRJ serem anulados, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72. (grifos do original)

A parte da decisão de primeira instância que trata da matéria ora vergastada é a seguinte:

V- Dos Limites De Utilização

1. IR Pago no Ano-Calendário de 2014 - Utilização em Períodos Subseqüentes

65. Conforme apreciação efetuada no Acórdão número 14-090.548, de 26/02/2019, proferido por esta Sexta Turma de Julgamento, nos autos do processo administrativo número 16692-720.872/2017-33, tendo em conta que a interessada apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2014, e em vista de suas alegações de que o imposto pago no exterior durante o ano-calendário de 2014, utilizado em períodos subseqüentes, no valor de R\$ 906.026.579,77, incidiu sobre lucros de R\$ 1.520.487.907,65, o valor limite para utilização em períodos futuros é de R\$ 380.121.976,91, que corresponde a 25% de R\$ 1.520.487.907,54, nos termos do artigo 14, §§ 15 a 17, da Instrução Normativa n.º 213, de 2002.

Penso que a tese da recorrente não deve prosperar. Duas são as razões fundamentais.

A primeira questão que deve ser apontada é que a compreensão dos fatos jurídicos ora sob análise vem-se aprimorando ao longo do processo administrativo fiscal justamente porque a contribuinte vem aperfeiçoando a instrução probatória de suas alegações a cada etapa.

É cediço que a versão dos fatos jurídicos em linguagem competente deve estar baseada nos elementos de prova carreados aos autos. À medida que são trazidos novos elementos de prova, é possível o aperfeiçoamento da compreensão dos fatos.

É o caso sob exame. Conforme já ressaltado anteriormente, a contribuinte apresentou novos elementos probatórios tanto na manifestação de inconformidade, quanto no recurso voluntário. Diante dos novos elementos probatórios, é possível aperfeiçoar o conhecimento dos fatos efetivamente ocorridos.

Impende lembrar que, no PER/Dcomp que formalizou o crédito sob exame, a contribuinte informou que a maior parte do crédito pleiteado (R\$ R\$1.148.208.018,74) tinha como origem *IR pago no exterior*. Esta era a situação fático jurídica originalmente posta para análise da fiscalização.

Somente em sede de manifestação de inconformidade é que a contribuinte veio alegar que tratava-se, em verdade, de débitos de estimativas de IRPJ que haviam sido compensados com créditos decorrentes de IR pago no exterior em períodos anteriores.

Entretanto, conforme exposto anteriormente, durante o procedimento de fiscalização, a contribuinte não logrou apresentar elementos probatórios hábeis e idôneos para demonstrar a efetiva participação nas empresas no exterior e para comprovar o efetivo pagamento do IR no exterior.

Assim, diante dos elementos probatórios à disposição, a fiscalização concluiu pela completa inexistência do direito ao aproveitamento de IR pago no exterior. Não se tratava de examinar se os créditos haviam sido escriturados de forma correta, dentro dos limites legais, na Parte B do LALUR e do LACS nos anos 2014 e 2015, mas de negar *in totum* tais créditos.

Neste diapasão, o exame dos limites legais para o registro de IR pago no exterior na Parte B do LALUR e do LACS somente passou a ser relevante a partir do momento que a recorrente começou a fazer prova da participação nas empresas no exterior, do montante de lucro efetivamente reconhecido, dos valores de IR efetivamente pagos no exterior.

Assim, a análise feita pela DRJ justifica-se pelo próprio aperfeiçoamento probatório da contribuinte. Interpretar de forma diversa seria abrir a oportunidade para os sujeitos passivos deixarem de apresentar elementos probatórios essenciais à fiscalização e, depois, pleitear a anulação dos autos de infração e despachos decisórios pela contestação da interpretação dada aos fatos pela fiscalização com base nos elementos probatórios fornecidos. Evanesceria no ar o dever jurídico de colaboração com a fiscalização que se pode observar na legislação civil e tributária, como nos artigos 1.193 e 1.194 do Código Civil e os artigos 195 e 197 do Código Tributário Nacional.

Mas, há uma outra razão relevante para não acolher a tese da contribuinte.

A análise feita pela DRJ sobre o limite para a escrituração de IR pago no exterior na Parte B do LALUR configura *obiter dictum* e não foi a razão determinante para o indeferimento do pleito creditório, na parte que foi negada.

Veja-se que, segundo o trecho acima transcrito, o cálculo de 25% do limite de lucro no exterior de 2014 que poderia ser aproveitado em períodos posteriores somaria R\$ 380.121.976,91. Entretanto, em relação ao ano-calendário 2014, a DRJ não utilizou tal limite porque considerou que não houve comprovação das participações societárias nas coligadas/controladas e dos montantes de imposto efetivamente pagos no exterior.

Quanto aos pagamentos de IR no exterior no ano-calendário 2015, a DRJ considerou comprovado apenas o total de R\$ 148.562.733,78. Descontados os montantes aproveitados para compensar com IRPJ e CSLL devidos no próprio ano de 2015, restaria um saldo efetivamente comprovado de R\$ 67.938.170,72, que foi o valor aceito pela autoridade julgadora de primeira instância.

Reproduzo trechos do acórdão que tratam da fundamentação da decisão ora guerreada:

250. Conforme apreciação efetuada por esta Sexta Turma de Julgamento, por meio do Acórdão número 14-090.548, de 26/02/2019, nos autos do processo administrativo número 16692-720.872/2017-33, para o ano-calendário de 2014 foram aceitos como comprovados somente os pagamentos de IR no exterior pela Cerveceria Paraguay S/A (Paraguai), dos quais resultaria um crédito a ser aproveitado pela interessada no valor de R\$ 30.207.791,28, se considerada a participação alegada de 89,83% da AMBEV S/A-Brasil na Ambev Luxemburgo, controladora da Cerveceria Paraguay S/A.

251. No entanto, em vista da não comprovação do percentual de participação da AMBEV S/A-Brasil na Ambev Luxemburgo, no ano-calendário de 2014, não há certeza e liquidez quanto a esse valor. Portanto, não há como considerar esse montante.

[...]

369. A partir da apreciação efetuada, conclui-se pela existência de um valor de R\$ 148.562.733,78, com origem em Imposto de Renda pago no exterior, durante o ano-calendário de 2015, passível de ser aproveitado como dedução, conforme demonstrativo:

Ano-Calendário 2015 - Créditos a serem Aproveitados	
Empresa	Imposto passível de Aproveitamento
Cerveceria Y Malteria Quilmes	141.887.966,61
Ecos de Los Andes	724.425,09
Malteria Pampa	5.933.932,91
Publicidad Relator	16.409,17
total	148.562.733,78

[...]

373. No que se refere ao Imposto de Renda pago no Exterior, conclui-se por considerar-se como comprovado um valor total de R\$ 148.562.733,78, dos quais já houve o aproveitamento de R\$ 69.986.733,54 no processo administrativo número 16692-720.872/2017- 33 (Acórdão número 14-090.548, de 26/02/2019) e de R\$ 10.637.829,52 no processo nº 16692- 720.874/2017-22 (Acórdão 14-090.550, de 21/02/2019), restando ainda a quantia de R\$ 67.938.170,72.

Em síntese, a razão de decidir não foi o limite legal de saldo de IR pago no exterior passível de ser controlado no LALUR, mas os montantes efetivamente comprovados, que são inferiores ao citado limite.

Penso que está demonstrado à sociedade que a matéria trazida pela DRJ não configurou a razão de decidir e, dessa forma, vai ao encontro do alegado pela própria recorrente, conforme se pode verificar no seguinte trecho da peça recursal:

249 Como referido no capítulo IV.1 acima, os despachos decisórios não se referiram a suposto excesso no registro nas Partes B do LALUR e do LACS dos valores de IR no exterior incidente sobre lucros disponibilizados e tributados no Brasil.

250 Ainda que não se reconheça a nulidade dos acórdãos recorridos em virtude desta inovação, deverá ao menos ser reconhecido que este fundamento não poderá ser utilizado para denegar o crédito da Recorrente (grifei)

Assim, pelas razões expostas, voto por afastar as alegações de nulidade da decisão de piso.

III – Mérito.

À partida, impende delinear com clareza a matéria que foi devolvida para apreciação desta segunda instância administrativa.

A contribuinte, por meio do Per nº 09405.60252.240217.1.3.02-0215, formalizou um crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2016, que tinha a seguinte composição:

IR pago no exterior	R\$1.148.208.018,74
IRRF	R\$15.198.179,21
Total	R\$1.163.406.197,95

No Despacho Decisório, a autoridade administrativa apurou imposto de renda a pagar e não saldo negativo de IRPJ.

Posteriormente, em sede de manifestação de inconformidade, a contribuinte informou uma composição diversa para o saldo negativo de IRPJ:

ECF 2016	
Registro N630 – Apuração do IRPJ com base no lucro real	
Linhas 3 e 4 – IRPJ apurado (imposto e adicional)	R\$132.662.208,90
(-) Linha 20 – IRRF	R\$16.423.997,90
(-) Linha 24 – IRPJ mensal - antecipações	R\$1.332.886.040,95
(-) Imposto de renda pago no exterior e deduzido no ajuste anual	R\$132.662.208,90
(=) Saldo Negativo de IRPJ 2016	R\$1.349.310.038,85

As estimativas mensais seriam compostas pelos seguintes valores:

ECF 2016		
Registro N620 – Apuração do IRPJ mensal		
A01 – Janeiro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$68.848.511,48
A02 – Fevereiro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$80.805.255,70
A03 – Março	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$355.855.750,24
A04 – Abril	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$127.126.784,56
A05 – Maio	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$55.025.654,80
A06 – Junho	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$221.793.487,04
A07 – Julho	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$87.196.420,70
A08 – Agosto	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$52.526.518,40
A09 – Setembro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$83.981.662,85
A10 – Outubro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$73.083.988,08
A11 – Novembro	Linha 20.01 – IR devido no mês	R\$126.642.007,10
Total		R\$1.332.886.040,95

O primeiro ponto a destacar é que o presente feito está limitado pelo montante de crédito original registrado no Pedido de Restituição – PER, que introduziu a norma individual e concreta de crédito ora sob discussão e que foi o objeto do despacho decisório guerreado. Portanto, o crédito a ser apreciado é de R\$ R\$1.163.406.197,95.

O segundo ponto a ser destacado é que a decisão de primeira instância deu provimento parcial à manifestação de inconformidade reconhecendo um montante de R\$ 15.198.179,21 de IRRF e o direito ao aproveitamento em 2016 do saldo de R\$ 67.938.170,72 de

IR pago no exterior no ano-calendário 2015. Mesmo assim, a autoridade julgadora *a quo* apurou IR a pagar em 2016, com a seguinte composição:

Descrição	Despacho Decisório	Acórdão DRJ
1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ		
2. A Alíquota de 15%	79.611.725,34	79.611.725,34
3. Adicional	53.050.483,56	53.050.483,56
total (*)	132.662.208,90	132.662.208,90
4. (-) Imposto de Renda pago no Exterior	0,00	67.938.170,72
5. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	14.882.316,63	15.198.179,21
6. (=) Saldo de IRPJ A pagar	117.779.892,27	49.525.858,97
(*) Não foi objeto de apreciação		

Portanto, duas são as matérias controversas submetidas à apreciação deste colegiado no presente julgamento.: (i) o aproveitamento do IR pago no exterior no ano-calendário 2016; (ii) a utilização de saldos de IR pago no exterior de 2014 e 2015 para compensar estimativas de IRPJ em 2016 para que essas estimativas compoñham o saldo negativo do ano.

Desta forma, o presente voto irá se ater a tais matérias.

III.1 – Comprovação do IR pago no exterior no ano-calendário 2016.

Conforme exposto alhures, a recorrente alega ter direito ao aproveitamento dos pagamentos efetuados pela *Cerveceria e Malteria Quilmes* (CMQ, Argentina) no ano-calendário 2016. Reproduzo trecho do recurso voluntário que trata da matéria:

40 Nas Manifestações de Inconformidade a Recorrente demonstrou o pagamento e a compensação de imposto de renda incidente sobre lucros de empresas controladas indiretamente que suportam os valores deduzidos nas apurações anuais de IRPJ (R\$132.662.208,90) e de CSLL (R\$46.820.507,88) de 2016.

41 Referidos valores de IR no exterior foram pagos sobre lucros disponibilizados pelas CMQ:

Controlada	País	IR no exterior – 2016	
		(moeda local)	(em Reais, na proporção da participação da Recorrente)
CMQ	Argentina	1.637.010.281,89	325.269.620,24

Para que a recorrente possa fazer jus ao aproveitamento do IR pago no exterior, deve comprovar: (i) a efetiva participação direta ou indireta na controlada/coligada no exterior; (ii) o reconhecimento em seu resultado do lucro auferido pela controlada/coligada, na proporção da participação; e (iii) o efetivo pagamento do IR no exterior.

Assim, penso ser oportuno destacar as conclusões a que chegou a autoridade julgadora de piso nesses três tópicos na decisão ora guerreada.

Início pela questão da comprovação da participação da recorrente na CMQ.

Na decisão recorrida, a partir de exame criterioso dos elementos probatórios até aquele momento juntados aos autos, a autoridade julgadora de primeira instância constatou que a CMQ era controlada pelas sociedades LASI – Latin América South Investments (Espanha), com 94,74%, e Linthal ROU (Uruguai), com 5,01%, totalizando 99,75%.

Por sua vez, as sociedades LASI e Linthal eram controladas pela Ambev Lux (100%).

Contudo, não havia comprovação da participação da recorrente na Ambev Lux no ano-calendário 2016, conforme excerto abaixo:

226. A interessada apresentou os documentos referidos aos Anexos 2016.1.15 e 2016.1.15.1, que seriam relativos às Demonstrações Financeiras do ano-calendário de 2016.

227. No entanto, as 5 (cinco) páginas do Anexo 2016.1.15 estão redigidas em idioma estrangeiro enquanto nas duas páginas do Anexo 2016.1.15., apesar de estarem em idioma nacional, não há qualquer menção ou esclarecimento quanto à participação da AMBEV S/A na Ambev Luxemburgo.

228. Por fim, os documentos em 4 páginas referentes ao Anexo 2015.2.17.1 (Atos societários do ano-calendário de 2015), redigidos em português, cuidam especificamente do ano-calendário de 2015 e não há qualquer referência ao ano-calendário de 2016, enquanto as 44 páginas do Anexo 2015.2.17 estão redigidas em idioma estrangeiro.

229. Concluindo, não houve, por parte da interessada, a comprovação de qualquer vínculo entre as empresas AMBEV S/A (Brasil) e Ambev Luxemburgo, para o ano-calendário de 2016.

230. Em consequência, considera-se não comprovada, para o ano-calendário de 2016, a participação da AMBEV S/A como controladora da empresa Cerveceria Y Malteria Quilmes (Argentina).

Quanto à comprovação do efetivo pagamento de IR no exterior pela CMQ, a DRJ limitou-se a registrar que não havia a efetiva comprovação da participação societária em 2016. Destaco a conclusão da autoridade julgadora de piso:

VIII.3. Pagamentos do Ano-Calendário de 2016

VIII.3.1. Cerveceria Y Malteria Quilmes (Argentina)

371. Conforme exposto no Item VI.3 Das participações Societárias - Ano- Calendário de 2016, considerou-se não comprovada a participação da AMBEV

Em relação à adição do lucro auferido pela controlada/coligada no exterior no ano-calendário 2016, asseverou a DRJ:

120. Nesse sentido, houve a adição ao Lucro Líquido, conforme consta no Registro M300 da ECF, na Linha 10, de Lucros Disponibilizados no Exterior no valor de R\$ 5.915.795.046,93:



	Código	Descrição	Tipo de relacionamento	Valor
6		Provisões Não Dedutíveis	3 - Com conta da parte B e Conta contábil	7.181.100.057,10
7		Custos Não Dedutíveis	4 - Sem relacionamento	
8		Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutiv...	2 - Com Conta Contábil	10.516.970,28
8.01		Realização de ativos ineditivos	4 - Sem relacionamento	
8.10		Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutic...	4 - Sem relacionamento	
8.11		PRONAC - Despesa Operacional - Parcelas Nã...	4 - Sem relacionamento	
8.12		Pesquisas Científicas e Tecnológicas - Parcela...	4 - Sem relacionamento	
8.13		Doações a Entidades Cíveis - Parcelas Não Ded...	2 - Com Conta Contábil	3.388.276,21
8.14		Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa - ...	4 - Sem relacionamento	
8.15		Vale Cultura - Parcelas Não Dedutíveis	4 - Sem relacionamento	
8.16		Planos de Poupança e Investimento - PAIT - Par...	4 - Sem relacionamento	
8.17		Benefícios Previdenciários a Empregados - Parc...	4 - Sem relacionamento	
8.18		Fundo de Aposentadoria Individual - FAPI - Parc...	4 - Sem relacionamento	
9		Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	4 - Sem relacionamento	0,00
10		Lucros Disponibilizados no Exterior	4 - Sem relacionamento	5.915.795.046,93
11		Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no ...	4 - Sem relacionamento	

Vê-se, portanto, que a recorrente reconheceu em seu balanço o lucro no exterior. Todavia, impedia o aproveitamento do IR pago no exterior a ausência de comprovação, com documentos hábeis e idôneos, da efetiva participação da recorrente na Ambev Lux.

Acerca do assunto, a recorrente trouxe os seguintes argumentos:

IV.3.c. Ano-calendário 2016

IV.3.c.i. CMQ (Ambev Lux)

113 Para o ano-calendário de 2016, a DRJ deixou de reconhecer a participação societária indireta da Recorrente na CMQ porque entendeu não demonstrado o vínculo da Recorrente com a Ambev Lux.

114 Reconheceu, contudo, que o capital social da CMQ é detido em parte por LASI (94,74%) e em parte por Linthal (5,01%). A LASI, por sua vez, foi reconhecida como subsidiária integral da Linthal e a Linthal como subsidiária integral da Ambev Lux.

115 Como já referido no parágrafo 48 acima, desde 29/04/2016 a Recorrente passou a ser a única acionista da Ambev Lux. É o que se verifica-se no livro de registro de acionistas da Ambev Lux (cópia autenticada pelas autoridades de Luxemburgo em 03/11/2016 e Apostilada nas fls. 12.265 a 12.269), cuja tradução juramentada segue anexa (doc. 02):

(i) até 20/12/2012 a única acionista da Ambev Lux era a empresa LABATT HOLDING A/S (“Labatt Holding”), que detinha a totalidade das 1.581.683.772 ações da Ambev Lux; em 20/12/2012 houve transferência da totalidade das ações detidas pela Labatt Holdings para outras empresas, consoante – página 1 de referido registro;

(ii) em 20/12/2012 a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (da qual a Recorrente é sucessora por incorporação) recebeu 1.420.754.718 ações transferidas da Labatt Holding – página 2 de referido registro;

(iii) em 20/12/2012 a CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S.A. (“Skol”) recebeu as demais 160.929.054 ações transferidas da Labatt Holding – página 3 de referido registro;

(iv) em 29/04/2016 a Skol transferiu todas 160.929.054 ações que havia recebido da Labatt Holding para a Recorrente (páginas 2 e 3 do Registro), sendo que a partir desta data a Recorrente passou a ser a única acionista da Ambev Lux.

116 Demonstra-se, portanto, que em 2016 a Recorrente passou a deter 100% da Ambev Lux, o que implica uma participação indireta da Recorrente na CMQ de 99,75% (soma dos 94,74% da LASI e dos 5,01% da Linthal). – grifei.

Examinando os documentos traduzidos que foram juntados aos autos em anexo ao recurso voluntário, verifico as seguintes operações societárias em relação ao controle da Ambev Lux:

- Em 17/12/2012, a Labatt subscreveu 1.581.683.772 ações da Ambev Lux;
- Em 20/12/2012, a Labatt transferiu integralmente as suas ações para a Skol e Ambev S/A, sendo 1.420.754.718 para a Ambev S/A e 160.929.054 para a Skol;
- Em 29/04/2016, a Skol transferiu suas ações para a Ambev S/A e se retirou da sociedade. A Ambev S/A passou a deter integralmente as 1.581.683.772 ações.
- Em 31/08/2016, a Ambev S/A subscreveu 550.800.000 ações e passou a deter 2.132.483.772.

Portanto, é de se acolher a alegação da recorrente de que detinha, em 31/12/2016, a integralidade do capital da Ambev Lux. Afasta-se, dessa forma, o óbice encontrado pela DRJ para indeferir o aproveitamento do IR pago no exterior pela CMQ.

Passo, então, ao exame da comprovação dos efetivos pagamentos de IR no exterior efetuados pela CMQ no ano-calendário 2016. Os documentos necessários para o exame encontram-se anexos ao Laudo da KPMG (Anexo 2016.3, de Anexo 2016 3.5 a Anexo 2016 3.5.9). Os documentos encontram-se devidamente certificados e apostilados pelas autoridades Argentinas e traduzidos para o idioma nacional.

Ao cotejar a lista de pagamentos contidos no Laudo da KPMG com os documentos apresentados, constato quatro situações distintas: (i) pagamentos sem documentos de suporte; (ii) valores efetivamente pagos; (iii) valores objeto de retenção; e (iv) valores compensados.

É cediço que incumbe à recorrente comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Assim, os pagamentos que foram listados mas não são suportados por documentos hábeis e idôneos não podem compor o direito creditório.

A fim de que não parem dúvidas, constato que o próprio Laudo da KPMG, no Anexo Geral IX, reconhece os diversos pagamentos que não estão acompanhados dos respectivos documentos comprobatórios.

Quanto aos valores efetivamente pagos, adotamos o mesmo critério utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância no processo nº 16692.720872/2017-33, no qual foram analisados os pagamentos efetuados em 2015, uma vez que a legislação da Argentina prevê o pagamento por meio eletrônico.

Assim, consideramos comprovados os seguintes pagamentos:

Impostos sobre ganhos		
Valores Pagos		
Período Apuração / quota	Valor (Pesos)	Valor (Reais)
01/2016	1.776,36	364,30
03/2016	1.776,36	364,30
04/2016	1.776,36	364,30
05/2016	1.776,36	364,30
06/2016	1.776,36	364,30
07/2016	1.776,36	364,30
08/2016	1.776,36	364,30
09/2016	1.776,36	364,30
10/2016	1.776,36	364,30
11/2016	1.776,36	364,30
01/2016	4.392,92	809,25
01/2016	195.207.991,04	35.960.386,41
02/2016	7.714.819,90	1.421.191,33
03/2016	55.749.492,73	11.433.211,30
04/2016	13.466.185,42	2.761.670,75
06/2016	307.617,18	63.086,71
07/2016	34.621.091,29	7.100.158,81
Total		58.744.157,56

Em relação aos valores objeto de retenção, a recorrente apresentou documento emitido pela administração tributária (AFIP) denominado *Consulta de Retenções Tributárias* (Anexo 2016 3.5.7 do Laudo da KPMG).

É oportuno destacar que, nos termos do artigo 27 da IN RFB nº 1.520/2014, abaixo transcrito, os montantes de IR retido no exterior incidente sobre os rendimentos da controlada/coligada são considerados tributos efetivamente pagos para fins da dedução de que trata o artigo 25 do mesmo diploma:

Art. 25. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

§ 1º Considera-se imposto sobre a renda pago no exterior o imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§ 2º No caso de consolidação, poderá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas, cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

§ 3º No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada, por controlada, direta ou indireta.

§ 4º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação no exterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 8º a 11 do art. 30.

§ 5º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 5º-A O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o § 5º pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários, a qual deve:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se ao resultado obtido por controlada equiparada nos termos do art. 15, filial ou sucursal, no exterior.

§ 7º O imposto sobre a renda pago no exterior deve ser informado no Demonstrativo de Imposto Pago no Exterior de que trata o art. 40.

[...]

Art. 27. A matriz e a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 15, poderão considerar como imposto pago, para fins da dedução de que trata o art. 25, o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior, na proporção de sua participação, decorrente de rendimentos recebidos pela filial, sucursal ou controlada domiciliada no exterior.

§ 1º O disposto no caput somente será permitido se for reconhecida a receita total auferida pela filial, sucursal ou controlada, com a inclusão do imposto retido.

§ 2º Para o imposto sobre a renda retido na fonte no exterior, o valor do imposto a ser considerado está limitado ao valor que o país de domicílio do beneficiário do rendimento permite que seja aproveitado na apuração do imposto devido pela filial, sucursal ou controlada no exterior.

§ 3º O imposto sobre a renda retido na fonte de que trata este artigo deve ser informado no Demonstrativo de Imposto Pago no Exterior de que trata o art. 40.

§ 4º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda retido no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. – grifei.

Destarte, considero comprovados os seguintes montantes de IR retidos no exterior:

Data	Autorretenção / retenção	
	Valor (Pesos)	Valor (Reais)
30/09/2016	20.888.406,28	4.283.833,82
10/09/2016	16.613.069,09	3.407.039,62
31/08/2016	22.661.864,76	4.647.538,04
15/08/2016	10.571.553,19	2.168.034,10
31/07/2016	17.380.558,72	3.564.437,82
15/07/2016	11.133.532,52	2.283.285,88
30/06/2016	11.290.294,78	2.315.434,98
15/06/2016	8.134.991,52	1.668.339,43
31/09/2016	22.661.864,76	4.647.538,04
31/07/2016	17.380.558,72	3.564.437,82
15/06/2016	8.134.991,52	1.668.339,43
31/05/2016	12.180.514,48	2.498.002,92
15/05/2016	8.888.643,54	1.822.899,81
30/04/2016	16.132.355,04	3.308.453,85
15/04/2016	14.708.093,31	2.709.462,43
31/03/2016	17.927.409,77	3.302.511,23
15/03/2016	20.343.048,28	3.747.509,89
29/02/2016	22.877.265,62	4.214.352,62
15/02/2016	15.561.146,25	2.866.608,22
31/01/2016	24.062.239,27	4.432.643,45
15/01/2016	15.082.981,14	2.778.522,68
Total		62.590.772,23

A última situação identificada é a dos montantes que foram compensados no exterior com outros créditos. Em relação a esta matéria, adoto o mesmo critério utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância. A legislação de regência, acima citada, admite apenas a compensação do imposto **efetivamente pago ou retido no exterior**. A legislação não admite a compensação no Brasil de montantes que foram objeto de compensação no exterior.

Assim, não estão sendo aceitos os seguintes valores:

Impostos sobre ganhos	
Valores compensados	
Valor (Pesos)	Valor (Reais)
1.734.333,60	355.680,41
3.716.079,37	762.100,58
5.700.000,00	1.168.966,77
39.748.011,76	8.151.597,35
60.000.000,00	12.304.913,36
11.000.000,00	2.255.900,78

729.115,86	149.528,46
1.776,36	364,30
5.865.176,30	1.080.457,85
5.537.811,18	1.020.152,04
4.392,92	809,25
9.639.696,78	1.976.927,23
3.436.377,10	704.730,50
16.791.822,54	3.443.698,69
2.836.801,49	581.776,61
3.389.329,18	695.090,03
4.569.934,21	937.210,74
4.911.134,65	1.007.184,77
87.640.911,92	17.973.563,79
87.095.459,51	17.861.701,38
5.456.587,06	1.119.047,18
6.384.322,22	1.309.308,86
86.167.724,35	17.671.439,70
Total	92.532.150,63

Em síntese, após o exame dos documentos atinentes aos pagamentos de imposto no exterior no ano-calendário 2016, tenho que foi comprovado um montante de R\$ 121.334.929,79, com a seguinte composição:

Valores efetivamente pagos	R\$ 58.744.157,56
Valores retidos	R\$ 62.590.772,23
Total	R\$ 121.334.929,79

Neste ponto, portanto, é de se dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à compensação de parte do valor efetivamente pago/retido no exterior com o IRPJ devido no ano-calendário 2016.

Considerando que a DRJ já reconheceu o direito à utilização do saldo remanescente do IR pago no exterior em 2015 efetivamente comprovado e que a compensação não pode gerar saldo negativo, conforme será visto no próximo tópico deste voto, a apuração ficaria da seguinte forma:

Descrição	Decisão da DRJ	Voto
1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ		
2. À alíquota de 15%	R\$79.611.725,34	R\$79.611.725,34
3. Adicional	R\$53.050.483,56	R\$53.050.483,56
Total	R\$132.662.208,90	R\$132.662.208,90

4. (-) Imposto de Renda pago no exterior	R\$67.938.170,72	R\$132.662.208,90
5. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	R\$15.198.179,21	R\$15.198.179,21
6. (=) Saldo de IRPJ a Pagar/ Saldo Negativo	R\$49.525.858,97	-R\$15.198.179,21

Desta apuração, resulta um saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2016 de R\$ 15.198.179,21.

Da tabela acima, verifica-se que, do montante de IR pago no exterior efetivamente comprovado, está-se utilizando R\$ 64.724.038,18 (R\$132.662.208,90 - R\$67.938.170,72) para compensar com o IRPJ devido no ano-calendário 2016.

Diante da utilização parcial do IR pago no exterior efetivamente comprovado para compensar com o IRPJ apurado no ano calendário 2016, resta um saldo de R\$ 56.610.891,61 (R\$ 121.334.929,79 – R\$ 64.724.038,18) a ser utilizado em períodos subsequentes ou para compensar com a CSLL devida no ano-calendário 2016.

Neste ponto, portanto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário.

III.2 – Compensações de estimativas de IRPJ com saldo de IR pago no exterior em períodos anteriores. Formação de saldo negativo.

Embora já relatado anteriormente, vale repisar neste momento que a maior parte do saldo negativo de IRPJ apurado pela contribuinte consiste em estimativas de IRPJ do ano-calendário 2016 que teriam sido compensadas com parte do saldo de IR pago no exterior, conforme saldo registrado na Parte B do LALUR em 2015.

A fim de que não parem dúvidas, reproduzo trechos do recurso voluntário nos quais a recorrente afirma que o crédito pleiteado decorre das estimativas compensadas com IR pago no exterior:

6 Trata-se de declarações de compensação apresentadas pela Recorrente com base nos saldos negativos de IRPJ e CSLL de 2015 (Processos 16692.720872/2017-33 e 16692.720874/2017-22, respectivamente) e nos saldos negativos de IRPJ e CSLL de 2016 (Processos 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88, respectivamente).

7 Referidos saldos negativos são decorrentes do desconto, nas respectivas apurações anuais de IRPJ e CSLL de 2015 e 2016, de deduções de: **(i) antecipações mensais**; (ii) imposto de renda pago por controladas indiretas da Recorrente no exterior (“IR no exterior”); e (iii) IRRF, no caso do saldo negativo de IRPJ.

[...]

10 Já os valores de antecipações mensais apurados durante os respectivos anos-calendário foram quitados com valores de IR no exterior pagos por controladas indiretas da Recorrente em períodos anteriores (i.e. em 2014 e 2015) e controlados nas Partes B do LALUR e do LACS.

[...]

279 Como mencionado anteriormente, a Recorrente utilizou os saldos de Parte B do LALUR e do LACS registrados em 2014 e 2015 para quitar antecipações mensais DEVIDAS do IRPJ e da CSLL apuradas durante os anos-calendário de 2015 e 2016.

280 Tendo isto em vista, a DRJ entendeu – sem indicar qualquer fundamento legal para isto – que tais antecipações mensais apuradas durante os anos-calendário de 2015 e de 2016 não poderiam ser deduzidas nas apurações anuais de IRPJ e CSLL dos respectivos períodos. Na verdade, tentou, por via transversa, converter tais estimativas efetivamente pagas em imposto de renda pago no exterior. É o que se explica em mais detalhes abaixo.

Diante de tal situação, é preciso analisar a matéria em dois aspectos distintos e complementares: (i) quais os requisitos legais para a utilização de estimativas compensadas com créditos de períodos anteriores na composição de saldos negativos; e (ii) qual a possibilidade de compensar as estimativas com créditos de IR pago no exterior em períodos anteriores.

Cada ponto será analisado em tópico próprio neste voto.

III.2.a – Compensação de estimativas para composição de saldo negativo de IRPJ. Requisitos legais.

Inicialmente, é preciso analisar em que condições as estimativas de IRPJ, quando compensadas com créditos de períodos anteriores, podem compor o saldo negativo de IRPJ.

Partimos, então, do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. – grifei.

É cristalino que, no que importa para o deslinde da questão posta para análise, somente o IRRF e a estimativa de IRPJ efetivamente paga é que têm previsão legal expressa para serem deduzidos do IRPJ devido no ajuste do Lucro Real para fins de formação do imposto a pagar ou do saldo negativo de IRPJ.

No caso concreto, as estimativas reivindicadas pela recorrente não foram pagas na forma do artigo transcrito. Segundo alega a recorrente, as estimativas de IRPJ teriam sido compensadas com parte do saldo de IR pago no exterior registrado no LALUR em 31/12/2015.

Entretanto, a pretensa compensação na escrituração contábil e fiscal entre o IR pago no exterior e os débitos de estimativa de IRPJ não se mostra viável. De se ver.

A compensação de créditos passíveis de restituição está inteiramente regulada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 74. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, **passível de restituição ou de ressarcimento**, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

[...] - grifei

A Lei nº 10.637/2002 trouxe substancial alteração na regulação jurídica da repetição de indébito no âmbito da Secretaria da Receita Federal. De um lado, abriu a possibilidade de compensar créditos passíveis de restituição ou ressarcimento com (quaisquer) tributos administrados pela RFB. De outro, obrigou (§ 1º) a apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP).

A declaração do débito de estimativa na DCOMP tem como efeito jurídico a constituição do débito por força do caráter de confissão de dívida e instrumento hábil para a cobrança do débito. Ademais, ocorre a extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Portanto, desde a entrada em vigor da Lei nº 10.637/2002, para que os débitos de estimativa sejam compensados e possam, para fins do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, compor o saldo negativo de IRPJ, é preciso que o débito esteja confessado e compensado em DCOMP. A exigência é inafastável.

A questão já se encontra pacificada no âmbito do CARF, como se observa na disposição da Súmula CARF nº 145, verbis:

A partir da 01/10/2002, a compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ ou CSLL, ainda que com tributo de mesma espécie, deve ser promovida mediante apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP.

Veja que até o saldo negativo de IRPJ, para ser compensado com IRPJ a pagar, deve ser por meio de Declaração de Compensação.

O sentido da norma é evidente: o que é passível de restituição é o IRPJ efetivamente pago ou retido. Para tanto, a Declaração de Compensação tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória. Portanto, para que a estimativa pudesse ser compensada com IR pago no exterior, a contribuinte deveria ter declarado os débitos e feito a extinção por meio de Declaração de Compensação.

A contribuinte não declarou os débitos das estimativas ora reclamadas e não os compensou em DCOMP. Portanto, tais valores não podem compor o saldo negativo de IRPJ no ano calendário 2016.

Vale destacar que a decisão de piso já havia apontado esse óbice. Cito excerto que trata da matéria:

73. Na apuração do IRPJ pelo lucro real anual, bem como da CSLL, os pagamentos efetuados para extinguir as estimativas mensais, constituem-se em antecipações do imposto ou contribuição devidos no final do período de apuração. Ou seja, o contribuinte porquanto fez a opção prevista pelo Lucro Real Anual, fica obrigada aos recolhimentos mensais por estimativa, devendo, ao final do período de apuração, proceder ao confronto entre os valores das estimativas extintas e os valores apurados de IRPJ ou da CSLL.

74. Destaque-se que na apreciação de reconhecimento de direito creditório com origem em saldos negativos, tanto do IRPJ como da CSLL, a utilização das parcelas de crédito com origem em estimativas mensais, informadas pela contribuinte no Demonstrativo de Crédito do Per/Dcomp não é automática, mas depende do cumprimento de uma série de requisitos e condições previstos na legislação aplicável.

75. Dessa forma, de forma resumida e para os fins que se propõe essa apreciação, os pagamentos efetuados pela contribuinte somente se convertem em estimativas se efetivamente realizados, referidos ao período de apuração e ao tributo específico e, ainda, devem estar alocados aos débitos declarados em DCTF. **A compensação de estimativas, disciplinada pelo artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, deve estar formalizada em Declarações de Compensação e atender aos requisitos legais previstos.** O Imposto de Renda Retido na Fonte- IRRF, somente pode ser utilizado como dedução nas estimativas mensais e no encerramento do período desde que retido pelas fontes pagadoras e, ao mesmo tempo, oferecidas as receitas correspondentes à tributação. – grifei.

A questão do aproveitamento de estimativas compensadas por meio de Declarações de Compensação tem sido reiteradamente acolhida pela jurisprudência deste Conselho, como se pode ver nos julgados que trago à colação:

ESTIMATIVAS QUITADAS POR COMPENSAÇÃO DE SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODO(S) ANTERIOR(ES). POSSIBILIDADE.

As estimativas do IRPJ e da CSLL convertem-se nos próprios tributos após encerramento do período de apuração. Assim, o que se cobrará após o encerramento do exercício não é a estimativa, e sim o próprio Imposto sobre a Renda e a própria Contribuição Social. Nos termos do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, **a compensação, por meio de declaração de compensação, de débitos de estimativas do ano-corrente do crédito de saldo negativo apurado, pode ser executada pela PGFN, razão pela qual o crédito formado no período pode ser reconhecido** se esta for a única pendência apresentada. (Acórdão CARF nº 1401-001.930, de 22/06/2017) - grifei

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

A estimativa quitada através de compensação não homologada pode compor o saldo negativo do período, haja vista a possibilidade de referidos débitos serem cobrados com base em Pedido de Restituição/Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Assim, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico - fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). (Acórdão CARF nº 1401-003.764, de 18/09/2019) – grifei.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INDEFERIMENTO EM RAZÃO DE NÃO HOMOLOGAÇÃO DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS NO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na hipótese de compensação de estimativas 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).

A compensação regularmente declarada, tem o efeito de extinguir o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive, para fins de composição de saldo negativo.

A glosa do saldo negativo utilizado pela ora Recorrente acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito. (Acórdão CARF nº 1401-003.499, de 12/06/2019) – grifei.

No mesmo diapasão, a questão da composição do saldo negativo com estimativas objeto de compensação com créditos anteriores foi tratada recentemente por meio do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 03/12/2018. Destaco parte da ementa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas.

[...]

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, **e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.**

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação.

Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança. - grifei

De todo o exposto, vê-se que a declaração do débito de estimativa e a utilização da DCOMP para a sua compensação são condições essenciais para o reconhecimento da validade das estimativas para a composição do saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

A contribuinte contesta as razões apontadas na decisão de primeira instância nos seguintes termos:

283 Para suportar sua posição, a DRJ esclarece que somente os valores de antecipações mensais declarados como devidos em DCTF e pagas em dinheiro ou compensadas nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96 é que poderiam ser objeto da dedução prevista na Lei 9.430/96.

284 Isto, contudo, não é verdade. Para infirmar a conclusão da DRJ, cite-se o exemplo da utilização do IRRF para dedução dos valores de antecipações mensais de IRPJ. Quando a pessoa jurídica sujeita ao recolhimento de antecipações mensais utiliza valores de IRRF para compensar parte do valor das obrigações mensais devidas, esta parcela não é declarada em DCTF e tampouco esta compensação se opera nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

285 Nada obstante, o respectivo valor de antecipação mensal compensado com IRRF (sem declaração em DCTF e sem utilização de declarações de compensação) é computado na apuração anual do IRPJ e da CSLL como antecipação mensal – e não como IRRF.

A meu sentir, trata-se de alegação genérica, sem fundamento, que não resiste a uma análise mais detalhada.

A primeira questão a ser posta é que a recorrente compara IRRF do ano corrente com os créditos de IR pago no exterior em períodos anteriores. A comparação é equivocada. Caso quisesse mesmo fazer uma comparação adequada, teria de comparar o IRRF do ano corrente com o IR pago no exterior do ano corrente. Em ambos os casos, os créditos são

apurados na escrituração fiscal para determinar o IRPJ a pagar. O IRRF pode compor o saldo negativo e o IR pago no exterior está limitado ao montante do IRPJ devido sobre o lucro real.

Por outro lado, se fizesse a comparação do IR pago no exterior em períodos anteriores com IRRF de anos anteriores, veria que o IRRF de anos-calendários anteriores compõe o saldo negativo e, nesse caso, como já exposto, teria de ser utilizado em DCOMP para a compensação de IRPJ a pagar.

Neste sentido, trago o seguinte julgado, ilustrativo da matéria:

COMPENSAÇÃO. COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

APROVEITAMENTO DE IRRF RETIDO EM ANOS - CALENDÁRIO ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

O reconhecimento de receitas e respectivas retenções deve observar ao regime de competência na apuração dos resultados do exercício. Assim, os valores retidos em determinado exercício devem ser utilizados para deduzir do imposto mensal ou anual apurados ou para compor o saldo negativo do IRPJ do exercício, quando se apure imposto a pagar em valor menor que o montante retido. **Assim, o IRRF retido sobre rendimentos auferidos em ano - calendário anterior, que deixou de ser aproveitado, não pode ser compensado diretamente com o imposto apurado no ano - calendário subsequente, mas sim deve compor o saldo negativo do IRPJ do ano da retenção.** (Acórdão CARF nº 1002-000.879, de 10/10/2019) – grifei.

IRRF COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. IRPJ. SALDO NEGATIVO. NECESSIDADE

Não se tratando de retenção indevida, o imposto de renda retido por fontes pagadoras como antecipação do devido, isoladamente considerado, não se presta a eventual compensação tributária. Somente o eventual saldo negativo encontrado ao final do período de apuração do imposto é que pode ser objeto de compensação com outros tributos. (Acórdão CARF nº 1302-003.413, de 21/02/2019)

Também é de se registrar que a recorrente usa das comparações do IR pago no exterior de formas diversas, conforme lhe convém. Além da comparação com o IRRF, há, também, na peça recursal comparações com prejuízo fiscal e com créditos de PIS/COFINS, conforme se pode verificar nos seguintes excertos:

257 Isto porque, os §§ 15, 16 e 17 da IN 213/02 (para 2014) e os §§16 e 17 do art. 30 da IN 1.520/14 (para 2015) se limitam a disciplinar que os valores de IR no exterior que não puderem ser utilizados no respectivo período de apuração para dedução do IRPJ (em virtude da apuração de prejuízos fiscais antes da adição dos lucros disponibilizados no exterior), podem ser registrados na Parte B do LALUR para utilização em períodos subsequentes, obedecendo-se ao limite de 25% do valor do lucro no exterior considerado disponibilizado no Brasil.

258 Referida disposição tem como claro objetivo preservar a equidade entre contribuintes (em princípio pelo menos para fins de IRPJ) que não auferem rendimentos no exterior e aqueles que, em decorrência da adição de lucros disponibilizados no exterior, passam de uma situação de prejuízo fiscal a uma situação de lucro real ou que apuram prejuízo fiscal menor do que apurariam caso não houvesse tributação em bases universais.

259 Isto porque, o contribuinte que não aufer rendimento no exterior e apura prejuízo fiscal pode compensar referidos prejuízos em períodos subsequentes.

260 Já o contribuinte na mesma situação de prejuízo fiscal antes da adição de lucros no exterior teria, não fosse a previsão acima, seu direito de compensar referidos prejuízos (apurados em suas próprias operações) nos períodos subsequentes limitado, uma vez que a adição de lucros no exterior diminui ou elimina o prejuízo fiscal apurado.

261 Ao mesmo tempo, a parcela do IR no exterior incidente sobre os lucros no exterior não pode ser deduzida no período, uma vez que a dedução é limitada aos valores do IRPJ e da CSLL efetivamente apurados no próprio período.

262 Portanto, foi para evitar que o contribuinte que aufera lucro no exterior e prejuízos fiscais no Brasil fique prejudicado duas vezes (isto é, pela perda do prejuízo fiscal e base negativa apurados em suas próprias operações e pela impossibilidade de dedução integral dos valores de IR no exterior pago no próprio período), que se estabeleceu a possibilidade de utilização de valores de IR no exterior não aproveitados no próprio período de apuração mediante controle na Parte B do LALUR.

[...]

301 O IR no exterior de períodos anteriores, controlado em Parte B, já atendeu à condição de “imposto incidente sobre lucros disponibilizados e tributados no Brasil” posto que de fato incidiu sobre lucros no exterior adicionados em períodos anteriores e que consumiram, dentro dos limites aplicáveis, prejuízos fiscais e bases negativas da pessoa jurídica brasileira.

302 Também não há qualquer razão para distinguir o tratamento dado às compensações de antecipações mensais efetivadas na forma do art. 74 da Lei 9.430/96 e as compensações efetuadas na forma dos arts. 26 da Lei 9.249/95 ou art. 85 da Lei 12.973/14.

303 Não se cogitaria afirmar que o contribuinte que se utiliza de valores de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS para compensar antecipações mensais não pode usar os respectivos valores como dedução do IRPJ ou da CSLL na apuração anual porque, na origem, tais valores foram créditos de PIS e COFINS.

303.1 Ainda que por formas diferentes, a legislação admite a compensação das antecipações mensais de IRPJ e CSLL com valores de IR no exterior sobre lucros disponibilizados e tributados no Brasil tanto quanto admite que tais antecipações sejam compensadas com créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento. – grifei.

De tudo visto, conclui-se que não podem integrar o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2015 as estimativas que foram objeto de compensação apenas na escrituração comercial/fiscal e não foram declaradas por meio de DCOMP.

Ademais, há um outro óbice que é a própria (im)possibilidade de utilizar o saldo de IR pago no exterior de períodos anteriores (anos-calendário 2014 e 2015) para quitar as estimativas por meio de compensação.

É o que passo a analisar no próximo item deste voto.

III.2.b – Possibilidade de compensação de estimativas de IRPJ com saldo de IR pago no exterior em período anterior.

Neste tópico, o ponto nevrálgico da questão posta para análise pode ser extraído da redação do *caput* do artigo 74 da Lei nº 9.430/96:

Art. 74. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita

Federal, **passível de restituição ou de ressarcimento**, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

A inteligência do dispositivo legal citado é que somente os créditos passíveis de restituição ou ressarcimento podem ser utilizados na compensação de débitos relativos a tributos administrados pela RFB. Em outras palavras, para que seja possível compensar as estimativas de IRPJ no ano-calendário 2016 com créditos de IR pago no exterior em 2014 e 2015, é preciso que estes créditos sejam passíveis de restituição ou ressarcimento.

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

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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

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

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

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

Lei nº 9.430/1996

Art.16.Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I-considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II-arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo;

II -fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

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.

Lei nº 12.973/2014:

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 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.

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. (Vigência)

§ 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

§ 2º O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

[...]

Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida: (Vigência)

I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 84;

II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 ;

III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa coligada no Brasil:

I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;

II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 2º Para efeitos do disposto no inciso I do § 1º , considera-se:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da coligada domiciliada no exterior; e
II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior que não atenda aos requisitos estabelecidos no caput serão tributados na forma do art. 82.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil for equiparada à controladora nos termos do art. 83.

§ 5º Para fins do disposto neste artigo, equiparam-se à condição de coligada os empreendimentos controlados em conjunto com partes não vinculadas. - grifei

Da legislação citada, depreende-se que as pessoas jurídicas devem 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. No caso das controladas, a adição do lucro deve ser no ano em este for reconhecido pela controlada. No caso das coligadas, exceto em paraísos fiscais e regime de subtributação, a adição deve ser no balanço de 31 de dezembro do ano em que o lucro for disponibilizado (leia-se, financeiramente).

Entretanto, houve uma preocupação do legislador pátrio de evitar que a tributação no Brasil simplesmente fosse cumulada com a tributação dos lucros auferidos pelas controladas/coligadas no exterior:

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

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.

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

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

Merece destaque que o IR pago no exterior a ser aproveitado pela controladora no Brasil é aquele incidente sobre os “*referidos lucros*”, ou seja, os lucros reconhecidos no lucro real e na base de cálculo da CSLL no ano em que disponibilizados. E também merece destaque que o aproveitamento está limitado ao IRPJ apurado com base no lucro real.

A leitura sistemática dos dispositivos legais permite compreender a mecânica da tributação dos lucros em bases universais positivada no direito tributário brasileiro. Pode-se detalhar essa mecânica nos seguintes itens:

- os lucros são tributados em bases universais;
- a tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior não pode ser inferior à tributação de lucros auferidos no Brasil (lucro real, 15% de IRPJ, 10% de adicional, 9% de CSLL);
- o aproveitamento do IR pago no exterior serve para garantir duas situações básicas: (i) caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSLL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil); e (ii) se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo passível de devolução, no Brasil, o imposto pago no exterior.

A legislação de regência não permite, portanto, que qualquer crédito de IR pago no exterior forme saldo negativo de IRPJ e seja passível de restituição ou ressarcimento. Não é possível, conforme inteligência da legislação citada, a repetição no Brasil de imposto pago no exterior.

A jurisprudência deste Conselho tem respaldado essa posição, conforme se pode ver nos seguintes julgados:

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO INCABÍVEL.

Considerada a natureza do IRRF pago no exterior como antecipação do imposto devido no ajuste final, é facultada a sua compensação desde que haja lucro real positivo, pois é vedado gerar saldo negativo de IRPJ com o Imposto Retido na Fonte pago no exterior. (Acórdão CARF nº 1401-003.611, de 18/07/2019)

IPRJ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL.

Não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ, portanto, não pode ser compensado com tributos de outra espécie. (Acórdão CARF nº 1402-002.385, de 14/02/2017)

IRPJ. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. EXERCÍCIO 2003. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. AUSÊNCIA DE SALDO NEGATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM TRIBUTOS DE OUTRAS ESPÉCIES

Não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ, portanto, não pode ser compensado com tributos de outra espécie. (Acórdão nº 1101-000.892, de 09/05/2013)

Aliás, é preciso destacar que a própria contribuinte, ao proceder à apuração do IRPJ a pagar no ano-calendário 2016 respeitou expressamente o limite legal para a compensação de IR pago no exterior, conforme seu próprio relato na manifestação de inconformidade:

45 Com base no Lucro Real anual do ano-calendário de 2016, a Defendente apurou R\$132.662.208,90 de IRPJ e adicional devidos (Linhas 3 e 4 do já citado Registro N630 da ECF referente ao ano-calendário de 2016).

46 **Observando este limite, a Defendente deduziu do ajuste anual do IRPJ o valor de R\$132.662.208,90 a título de imposto de renda pago no exterior no próprio ano-calendário de 2016.**

47 Nesse passo, registre-se que os valores de imposto de renda no exterior referente ao próprio ano-calendário de 2016 (na proporção correspondente ao IRPJ, lançados nas linhas 16.01 e 16.04 do Registro N630 da ECF 2016) não foram integralmente utilizados no próprio ano-calendário de 2016.

48 Por este motivo, em 31/12/2016 a Defendente registrou referido valor na conta 506003 na Parte B do LALUR da ECF 2016. Referido valor foi efetivamente descontado do valor utilizado como dedução no próprio ano-calendário de 2016 (R\$132.662.208,90): {...} - grifei

Está, portanto, bem estabelecido que é vedado pela legislação de regência a formação de saldo negativo com o IR pago no exterior e a sua utilização para compensação com outros débitos relativos a tributos administrados pela RFB.

Mas, a recorrente pretende fazer uma distinção entre o aproveitamento do IR pago no exterior no ano corrente e os créditos decorrentes de IR pago no exterior em períodos anteriores. É o que se pode observar na seguinte passagem da peça recursal:

301 O IR no exterior de períodos anteriores, controlado em Parte B, já atendeu à condição de “imposto incidente sobre lucros disponibilizados e tributados no Brasil”

posto que de fato incidiu sobre lucros no exterior adicionados em períodos anteriores e que consumiram, dentro dos limites aplicáveis, prejuízos fiscais e bases negativas da pessoa jurídica brasileira.

302 Também não há qualquer razão para distinguir o tratamento dado às compensações de antecipações mensais efetivadas na forma do art. 74 da Lei 9.430/96 e as compensações efetuadas na forma dos arts. 26 da Lei 9.249/95 ou art. 85 da Lei 12.973/14.

[...]

304 Por todo o exposto, não há como se admitir a conclusão da DRJ de que os valores de antecipações mensais de IRPJ e CSLL compensados com IR no exterior de períodos anteriores sejam tratados como IR no exterior na apuração anual do IRPJ e da CSLL. **Referidos valores são – e devem ser tratados como – antecipações mensais de imposto e contribuição efetivamente pagas.**

Em relação à situação concreta, que diz respeito ao aproveitamento de créditos de IR pago no exterior controlados na Parte B do LALUR, impende ressaltar que as normas legais não preveem qualquer aproveitamento de crédito de IR pago no exterior em períodos subsequentes àquele em que os respectivos lucros foram reconhecidos. Tal possibilidade surge tão somente com a Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 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 subsequentes 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.

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.

O que se tem, portanto, é verdadeiro benefício fiscal veiculado não por meio de lei, mas de instrução normativa da Secretaria da Receita Federal.

Partindo do princípio que a norma legal não prevê a possibilidade de se devolver no Brasil o imposto pago no exterior e que a única forma de aproveitar o IR pago no exterior é para compensar com o IRPJ e a CSLL devidos quando houver adição de lucros de controladas/coligadas no exterior às respectivas bases de cálculo, penso que a interpretação mais correta desse dispositivo normativo administrativo é que possibilite tão somente o aproveitamento previsto pela lei.

Ora, se é vedado pela legislação pátria utilizar o IR pago no exterior do ano corrente para formar saldo negativo de IRPJ ou CSLL e, com isso, compensar com outros débitos, por que haveria uma transmutação de crédito não compensável para crédito compensável com o registro desse crédito na Parte B do LALUR?

O sentido da norma legal se mantém: não é passível de devolução no Brasil o imposto pago no exterior.

Conforme mencionado alhures, vale lembrar o que a norma legal prevê: (i) caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSLL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil); e (ii) se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo passível a devolução, no Brasil, do imposto pago no exterior.

Tendo em vista que se trata de norma administrativa, não se pode interpretar que esta esteja criando uma nova possibilidade de aproveitamento do IR pago no exterior se não estritamente aquele previsto em lei.

Portanto, penso ser indevida a interpretação da recorrente de que haveria uma distinção entre o IR pago no exterior apurado no ano-calendário e o IR pago no exterior apurado em anos anteriores.

Relembro as palavras da recorrente:

296 Em resumo, a utilização do imposto incidente sobre lucros disponibilizados no curso do período de apuração só poderia mesmo ocorrer em face da antecipação mensal de dezembro apurada por balancete no qual o contribuinte tenha adicionado tais lucros.

297 Todavia, para o imposto de renda pago no exterior que incidiu sobre lucros disponibilizados em períodos anteriores e já tributados no Brasil, não há limitação quanto ao mês ou à forma de apuração – o lucro sobre o qual referido imposto incidiu já foi tributado no Brasil.

298 Esta leitura de referidas orientações está em linha com o art. 26 da Lei 9.249/95 e o art. 87 da Lei 12.973/14, que concedem aos contribuintes o direito de compensar o imposto incidente no exterior sobre os lucros disponibilizados e tributados no Brasil com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil.

299 Isto porque a norma não distingue entre o imposto e a contribuição devidos por apuração/antecipação mensal e o IRPJ e de CSLL devidos no ajuste anual, não cabendo ao intérprete estabelecer tal distinção.

A recorrente, em sua defesa, dirige a argumentação para focar a questão do limite de utilização. Em síntese, diz que a lei criou um limite para o IR pago no exterior e não haveria o mesmo limite para o aproveitamento do saldo de IR pago no exterior para quitar estimativas de IRPJ, que passariam a compor saldo negativo de IRPJ.

Entretanto, a questão é diversa. Como já exposto, a lei permite uma única forma de utilização para o IR pago no exterior, que é reduzir o IRPJ e a CSLL sobre o lucro real, na proporção dos lucros do exterior reconhecidos, com os limites e requisitos já apresentados.

Não há um outro uso legal para o IR pago no exterior.

A hipótese de apuração de um saldo controlado na Parte B do LALUR criada pela instrução normativa da Receita Federal traz a possibilidade de utilização deste saldo num momento futuro quando novamente houver a adição de lucros de coligadas e controladas no exterior às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, caso o IR pago no exterior no ano corrente seja insuficiente para a compensação a que faria jus, dentro dos limites legais já mencionados..

Assim, a título de exemplo, caso, no futuro, o sujeito passivo reconheça um lucro sobre o qual haja incidido um imposto de 20%, poderá usar o saldo controlado no LALUR para compensar a diferença, grosso modo, de 14% para a tributação brasileira (lucro real, 15% de IRPJ, 10% de adicional e 9% de CSLL).

Na espécie, merece destaque o aproveitamento feito pela autoridade julgadora de primeira instância em relação aos montantes de imposto pago no exterior efetivamente comprovados no ano de 2015 para compensar com o IRPJ devido em 2016. Decisão que está sendo mantida neste voto. O uso dado pela DRJ é exatamente o previsto na legislação de regência conforme exposto acima.

De todo o exposto, considerando que os pagamentos de IR no exterior não são passíveis de restituição ou ressarcimento no Brasil, fora da possibilidade de compensação com IRPJ e CSLL devidos quando houver a adição de lucro do exterior, conclui-se pela impossibilidade desses montantes serem compensados com estimativas de IRPJ como pretende a recorrente.

O que fica evidente é que o artifício de “compensar” estimativas de IRPJ e CSLL com créditos de IR pago no exterior configura-se em verdadeira *fórmula alquímica* que transmutaria o imposto pago no exterior – que, em hipótese alguma seria passível de

restituição ou ressarcimento no Brasil – em saldo negativo, ou seja, em crédito passível de restituição ou ressarcimento.

Pelas razões expostas, ou seja, pela inexistência de estimativas declaradas em DCTF e DCOMP e pela impossibilidade de restituição/ressarcimento de IR pago no exterior, voto, neste ponto, por negar provimento ao recurso voluntário.

Em síntese, na questão de mérito, é de se dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito a compensar o IRPJ devido no ano-calendário 2016 com pagamentos efetuados no próprio ano 2016, em adição ao reconhecimento do direito a compensar com créditos decorrentes dos pagamentos efetivamente comprovados no ano de 2015, conforme a decisão da DRJ. Assim, no mérito, chega-se à seguinte apuração:

Descrição	Decisão da DRJ	Voto
1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ		
2. À alíquota de 15%	R\$79.611.725,34	R\$79.611.725,34
3. Adicional	R\$53.050.483,56	R\$53.050.483,56
Total	R\$132.662.208,90	R\$132.662.208,90
4. (-) Imposto de Renda pago no exterior	R\$67.938.170,72	R\$132.662.208,90
5. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	R\$15.198.179,21	R\$15.198.179,21
6. (=) Saldo de IRPJ a Pagar/ Saldo Negativo	R\$49.525.858,97	-R\$15.198.179,21

Em função do decidido, que já solucionou toda a matéria relativa ao objeto do PER sob exame, bem do respectivo despacho decisório, ficam prejudicadas, em relação aos períodos de 2014 e 2015, as questões relativas à comprovação da participação da recorrente das controladas/coligadas no exterior, a comprovação do efetivo pagamento do IR no exterior e a questão dos limites para o registro do montante de IR pago no exterior a controlar na Parte B do LALUR.

IV – Aplicação do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

A recorrente pugna pela aplicação subsidiária do disposto no artigo 100 do CTN, que prevê a exclusão da imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo quando o sujeito passivo houver observado as normas complementares das leis, tratados, convenções e decretos.

A fundamentação do pedido é feita nos seguintes termos:

305 Como repisado acima, a conclusão de que os valores de antecipações mensais de IRPJ e CSLL compensados com IR no exterior de períodos anteriores são – e devem ser tratados como – antecipações mensais de imposto e contribuição efetivamente pagas é corroborada pelo Manual de Orientação de Preenchimento da ECF.

306 Nesse sentido, todos os Manuais de Orientação do Leiaute da ECF (desde o aprovado pelo ADE Cofis nº 60/2015, passando pelos aprovados pelo ADE Cofis nº 46/2016 e ADE Cofis nº 30/2017 até o atual aprovado pelo ADE Cofis nº 52/2018) ao tratarem do preenchimento da linha correspondente à dedução das antecipações mensais de IRPJ e CSLL – i.e. linha 24 do Registro N630 e linha 19 do Registro N670, sempre determinaram o seguinte:

“(…) O valor do imposto efetivamente pago por estimativa corresponde ao somatório dos valores mensais relativos à seguinte operação:

IEFP = Imposto Mensal Efetivamente Pago por Estimativa

IEFP = (Linhas N620/21 + **N620/22** + N620/23 + N620/24 + N620/25 + Pagamentos de IRPJ mensal + Pagamentos Finor/Finam/Funres até o limite permitido no ajuste anual + Compensação solicitada mediante Declaração de Compensação (PER/DComp) ou processo administrativo, e compensação autorizada por medida judicial).”

E

“(…) **O valor da CSLL efetivamente paga por estimativa** corresponde ao somatório dos valores mensais relativos à seguinte operação:

Linhas **N660/13** + N660/14 + N660/15 + N660/16 + N660/17 + Pagamentos de CSLL mensal + Compensação de Pagamento Indevido ou a Maior + Compensação do Saldo Negativo de Períodos Anteriores de CSLL + Outras Compensações. (...)”

307 Como se viu, é precisamente na linha 22 do Registro N620 que se informa a quitação das antecipações mensais de IRPJ com imposto de renda pago no exterior de períodos anteriores controlado na Parte B do LALUR e é na linha 13 do Registro N660 que se informa a quitação das antecipações mensais de CSLL com base no imposto de renda pago em períodos anteriores e controlado na Parte B do LACS.

308 Em outras palavras, os valores de imposto de renda pago no exterior em períodos anteriores utilizados para quitar as antecipações mensais de IRPJ (informados nas linhas 22 do Registro N620) e de CSLL (informados nas linhas 13 do Registro N660) são considerados pela própria Receita Federal do Brasil como valores de antecipações mensais efetivamente pagos – o que definitivamente atrai a aplicação dos arts. 2º, §4º, IV e 28 da Lei 9.430/96 e, com isso, afasta as considerações da D. Fiscalização acerca da extrapolação de limites.

309 Não há dúvidas que os Manuais de Orientação do Leiaute da ECF são normas complementares de direito tributário, nos termos do inciso I do art. 100 do CTN.

310 Diante disto, na mais remota hipótese de que se considere que a Recorrente excedeu os limites de utilização do imposto de renda pago no exterior, nos termos do parágrafo único de referido art. 100 do CTN e art. 76 da Lei 4.502/64, ao menos deverão ser canceladas as cobranças de quaisquer penalidades, juros de mora e atualização do valor monetário dos tributos compensados, tendo em vista que a Defendente observou as instruções de referidos Manuais em seus Procedimentos.

A tese da recorrente não merece ser acolhida.

Em primeiro lugar, já se demonstrou que, ao utilizar créditos de IR pago no exterior controlados no LALUR para compensar – na escrita contábil/fiscal – estimativas devidas, a recorrente atuou contra as disposições legais que obrigam a apresentação de DCOMP e que vedam a repetição no Brasil de imposto pago no exterior.

Além disso, a própria decisão de primeira instância já enfrentou as argumentações relativas às orientações da RFB em relação à ECF, mostrando, em síntese, que o IR pago no exterior somente seria passível de consideração na estimativa apurada com base em balanço/balancete de redução ou suspensão no mês de dezembro, sendo vedada expressamente nos meses anteriores.

Desta forma, neste tópico, adoto as razões expostas pela autoridade julgadora de primeira instância:

89. Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte refere-se aos Manuais de Orientação do Leiaute da ECF, desde o aprovado pela ADE Cofis nº 60/2015, até o atual aprovado pelo ADE Cofins nº 52/2018. Veja-se, na petição apresentada:

[...]

90. Diz ainda a contribuinte na folha 17 de sua manifestação de inconformidade (fl. 8.413 dos autos) que os Manuais de Orientação "são normas complementares de direito tributário, nos termos do inciso I do art. 100 do CTN". Confira-se, na cópia:

[...]

92. Continuando, e em vista da argumentação trazida pela contribuinte, cabe destacar que o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), Anexo ao ADE Cofis nº 60/2015, citado pela interessada, no seu item "I.6.4) Dedução do Imposto Devido (Trimestral e Anual)", situado no "Bloco L: Lucro líquido - Lucro Real" (fls. 154/225) do referido manual, consta, expressamente o que se transcreve, *in verbis*:

I.6.4) Dedução do Imposto Devido (Trimestral e Anual)

A pessoa jurídica sujeita ao lucro real pode deduzir do imposto devido:

a) os seguintes incentivos fiscais: Caráter Cultural e Artístico, Programa de Alimentação do Trabalhador, Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário, aprovados até 31 de dezembro de 2005, Atividade Audiovisual, Fundos do Direito da Criança e do Adolescente, Regionais de Redução e/ou Isenção do Imposto, Isenção/Prouni, e de Redução por Reinvestimento, Atividades de Caráter Desportivo, Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso e Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade, em conformidade com a legislação pertinente;

Atenção: Os incentivos fiscais citados acima, à exceção dos relativos a Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário, aprovados até 31 de dezembro de 2005, dos Regionais de Redução e/ou Isenção do Imposto, e dos de Redução por Reinvestimento, podem ser deduzidos do imposto devido calculado sobre base de cálculo estimada mensalmente com base na receita bruta.

b) o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo do imposto devido;

c) imposto pago no exterior sobre lucros disponibilizados, rendimentos e ganhos de capital;

Atenção:

1) A compensação dos tributos pagos no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada da pessoa jurídica e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior está limitada:

- ao 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; e - à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital provenientes do exterior.

2) O imposto pago no exterior não pode ser compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro e no caso de pagamento do imposto no mês de dezembro com base na receita bruta e acréscimos.

3) Conversão para Reais - o tributo pago no exterior, a ser compensado, é 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.

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

d) o imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (MP nº 1.858-6, de 1999, e reedições);

e) o imposto de renda retido na fonte por órgãos públicos, conforme art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996;

f) o imposto de renda retido na fonte por Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34).

93. Da transcrição acima se depreende que o referido Manual, em primeiro lugar, em vista da legislação que disciplina o assunto, destaca que a utilização do IR pago no exterior está limitada à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital provenientes do exterior.

94. Afirma ainda que IR 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 da controladora, no Brasil, não pode ser aproveitado como dedução nos recolhimentos mensais de estimativas referentes aos meses de janeiro a novembro de cada ano-calendário, nem no mês de dezembro, caso a apuração nesse mês tenha sido efetuada com base na receita bruta e acréscimos.

95. Somente quando a estimativa do mês de dezembro for apurada por meio de balancete de suspensão ou redução é que o IR pago no exterior pode ser aproveitado como dedução, especificamente para aquele mês, porque, nesse caso a contribuinte já apura e calcula, no mês de dezembro, o próprio lucro real anual, idêntico ao do encerramento do período de apuração e, conseqüentemente, o IRPJ devido em todo o ano-calendário, o qual corresponde ao limite aqui apreciado, tendo em conta que o aproveitamento do IR no exterior não pode gerar saldo negativo.

96. Destaque-se que a explicação do Manual é a conseqüência lógica das limitações previstas na legislação quanto à utilização do IR pago no exterior. Ou seja, o Manual está dizendo que, como a contribuinte terá conhecimento de quanto será o IRPJ devido, durante todo o ano-calendário, somente no mês de dezembro, desde que faça a apuração dessa estimativa por meio de balancete de suspensão ou redução, somente nesse mês é que poderá se utilizar do IR pago no exterior como dedução para extinção, total ou parcial, da estimativa respectiva. E, desde que essa extinção e utilização seja parcial, poderá ainda utilizar-se, no ajuste anual, de eventual diferença remanescente, reitere-se, observado os limites e condições previstos na legislação.

97. Somente nesse caso é que o IR pago no exterior converte-se integralmente em estimativa a ser deduzida no encerramento anual e confrontada com o IRPJ devido.

98. Pois não haveria como a contribuinte saber antecipadamente, por exemplo, no mês de janeiro, abril, ou qualquer outro, a não ser no mês de dezembro, o quanto de imposto

seria devido no final do período de apuração, de forma a limitar os montantes de IR no exterior a serem aproveitados como dedução nas estimativas desses meses.

99. Veja-se que o Manual, ao fazer tal vedação, ou seja, de aproveitamento do IR pago no exterior como dedução nas estimativas de janeiro a novembro, com a permissão de aproveitamento somente para a estimativa de dezembro, desde que efetuado o balancete mensal de suspensão ou redução, além do encerramento anual, está simplesmente corroborando e seguindo a legislação aplicável, que determina a limitação do IR pago no exterior.

100. Nesse contexto, cabe enfatizar que, ao que parece, a contribuinte traz em sua manifestação de inconformidade somente partes das instruções de preenchimento, numa tentativa de adequá-las a seus argumentos, ignorando completamente o conjunto das instruções que se mostram, de forma clara e expressa, conforme o previsto na legislação de regência, e contrárias ao seu entendimento.

101. Para melhor elucidação, traz-se à colação a mesma parte transcrita pela contribuinte na fl. 16 de sua manifestação de inconformidade, presente na folha 424 do citado Manual:

ORIENTAÇÕES	
O valor do imposto efetivamente pago por estimativa corresponde ao somatório dos valores mensais relativos à seguinte operação:	
IEFP = Imposto Mensal Efetivamente Pago por Estimativa	
IEFP = (Linhas N620/21 + N620/22 + N620/23 + N620/24 + N620/25 + Pagamentos de IRPJ mensal + Pagamentos Finor/Finam/Funres até o limite permitido no ajuste anual + Compensação solicitada mediante Declaração de Compensação (PER/DComp) ou processo administrativo, e compensação autorizada por medida judicial).	

102. Veja-se que, conforme enfatizado pela interessada, de fato, IEFP = (Linhas N620/21 + N620/22 + N620/23 + N620/24 + N620/25 + Pagamentos de IRPJ mensal + Pagamentos Finor/Finam/Funres até o limite permitido no ajuste anual + Compensação solicitada mediante Declaração de Compensação (PER/DComp) ou processo administrativo, e compensação autorizada por medida judicial), com destaque para a Linha 22 do Registro N620, no caso do IRPJ.

103. Veja-se, agora, as instruções de preenchimento para a Linha 22, do Registro N620 (folha 415 do Manual):

Linha 22		Valor		E		N	
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital		01012014		E		N	

No caso de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução referente ao mês de dezembro, pode ser informado, nesta linha, o valor do imposto pago no exterior, relativo aos lucros disponibilizados, e aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior no transcorrer do ano-calendário, os quais devem estar incluídos no lucro real apurado com base nesse balanço ou balancete (Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 1º; Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, art. 3º; MP nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, art. 35 e reedições; MP nº 2.158-34, de 2001, art. 74), desde que o imposto tenha sido pago até 31 de janeiro do ano-calendário subsequente àquele em que os rendimentos foram auferidos.

Atenção: A pessoa jurídica que apurou o imposto de renda com base no lucro real anual pode deduzir o imposto pago, no exterior, após 31 de janeiro até 31 de março, no ajuste anual. Nesse caso, o valor deve ser informado na linha N630/19.

104. Para melhor visualização, veja-se a transcrição em formato mais adequado:

"No caso de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução referente ao mês de dezembro, pode ser informado nesta linha, o valor do imposto pago no exterior, relativo aos lucros disponibilizados, e aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior no transcorrer no ano-calendário, os quais devem ser incluídos no lucro real apurado com base nesse balanço ou balancete (...), desde que o imposto tenha sido pago até 31 de janeiro do ano-calendário subsequente.

Atenção: A pessoa jurídica que apurou o imposto de renda com base no lucro real anual pode deduzir o imposto pago, no exterior, após 31 de janeiro até 31 de março, no ajuste anual. Nesse caso, o valor deve ser informado na linha N630/19." (grifou-se)

105. Enfim, quando da apuração da estimativa do mês de dezembro, desde que efetuada por meio de balancete de suspensão ou redução, o IR pago no exterior pode ser utilizado como dedução. No entanto, é apenas uma dedução, porquanto, no final do período de apuração, pode se converter ou não em valor de estimativa passível de ser aproveitada integralmente como dedução do imposto devido no final do período de apuração.

107. Isso porque devem ser observados os limites previstos na legislação específica, que disciplina o aproveitamento do IR pago no exterior, tanto no IRPJ quanto na CSLL, e veda a apuração de saldo negativo exclusivamente a partir da utilização do IR pago no exterior.

A fundamentação da DRJ espanca qualquer dúvida e demonstra que a orientação administrativa da RFB está em linha com o aqui decidido. Não se configura, portanto, a hipótese do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Portanto, neste ponto, voto por indeferir o recurso voluntário.

V – Juntada de novos documentos.

A recorrente protesta pela eventual juntada de novos elementos de prova nos seguintes termos:

353 Nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/1972, tendo em vista a complexidade dos fatos envolvidos na apuração de lucros auferidos no exterior, a Recorrente protesta pela posterior juntada de documentos adicionais e complementares que julgue importantes para corroborar os fatos demonstrados.

De fato, no presente processo, tendo em vista o aperfeiçoamento da instrução probatória em diálogo com o despacho decisório e a decisão de primeira instância, é adequado conhecer dos elementos probatórios juntados originalmente em sede de recurso voluntário.

Entretanto, descabe dar provimento para um pedido genérico de juntada de elementos probatórios a qualquer tempo. Afinal o § 5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 exige a demonstração fundamentada da ocorrência de alguma das condições listadas no dispositivo legal citado pela recorrente.

Assim, voto por indeferir o pedido genérico de juntada de elementos probatórios a qualquer momento.

VI – Diligência.

A contribuinte, dentre seus pedidos, requer que o julgamento seja convertido em diligência, caso a autoridade julgadora entenda necessária.

Considerando que os elementos probatórios foram suficientes para a formação da decisão ora proposta, não vislumbro necessidade de determinar diligência para verificar qualquer matéria de fato.

Assim, voto por indeferir o pedido de diligência.

Conclusão,

Voto por afastar as preliminares de nulidade do despacho decisório e da decisão de primeira instância, por indeferir os pedidos de diligência e de juntada a qualquer tempo de novos elementos probatórios e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito de R\$15.198.179,21, em valores originais, decorrente de saldo negativo de IRPJ e para homologar as compensações até este limite.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira

Declaração de Voto

Em primeiro lugar, parabenizo o Conselheiro Relator pelo brilhante voto proferido.

Entretanto, votei no mérito pelas conclusões, apenas por discordar de um ponto específico que não alterou o resultado do julgamento mas que deve ser ressaltado pois poderá impactar em julgamentos posteriores.

O meu ponto de discordância é tão-somente quanto ao possibilidade de aproveitamento de impostos efetivamente pagos no exterior, isso porque em alguns casos não ocorre o efetivo pagamento de valores mas sim compensação, o que de per si não autoriza o não reconhecimento do imposto pago no exterior, conforme brilhante lição da antiga colega dessa turma, Conselheira Livia De Carli Germano (1401-002.103), no seguinte sentido:

(...)

Daí a questão: a menção a "efetivo pagamento" pode ser interpretada como uma exigência de que o pagamento seja em espécie, estando vedadas todas as outras formas de extinção do crédito tributário?

Entendo que a resposta é negativa.

De fato, vimos que a lei não estabelece tal restrição pelo contrário, é abrangente a ponto de permitir a compensação do imposto "incidente" no exterior. Além disso, não há nenhum comando normativo que determine a interpretação restritiva de tal dispositivo.

Na verdade, quando a IN SRF 213/2002 faz menção a "efetivo pagamento" ela quer dizer a modalidade de quitação do tributo no exterior em que o montante de imposto apurado como devido é retirado do patrimônio da devedora e revertido em favor do governo estrangeiro. A questão é semelhante à exigência de vedar a denúncia espontânea no caso de compensação exigindo efetivo pagamento quando o que a legislação exige é a quitação imediata do tributo.

O que a IN SRF 213/2002 está a exigir e nisso ela é expressa é que não se admitam deduções fictícias ou o abatimento de quaisquer tipo de bônus correspondentes a incentivos fiscais eventualmente concedidos pelo governo estrangeiro. Mas só. Interpretar tais dispositivos como uma restrição a outras modalidades de quitação do tributo em que há ônus financeiro para o devedor e incremento financeiro para o governo estrangeiro como é o caso da compensação de tributos anteriormente recolhidos é impor restrição onde a lei não autoriza.

Como se vê, portanto, dúvida não resta quanto ao direito dos Contribuintes em determinadas situações de terem reconhecidos como comprovados os recolhimentos do imposto no exterior feitos mediante compensação com créditos, nos termos da legislação vigente no País estrangeiro.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga