



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720003/2020-30
RESOLUÇÃO	1301-001.311 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de acórdão nº 109-018.482 da Turma da 1ªDRJ09, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação, porém, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

1. Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 2.820 a 2.842), relativos ao ano-calendário de 2015, em virtude da não inclusão de lucros auferidos no exterior na apuração do lucro real e da glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	13.326.857,52
Juros de Mora	4.965.587,11
Multa Proporcional	9.995.143,14
Multa Exigida Isoladamente	8.604.030,67
Valor do Crédito Apurado	36.891.618,44
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Contribuição	4.725.303,64
Juros de Mora	1.760.648,13
Multa Proporcional	3.543.977,72
Multa Exigida Isoladamente	4.508.789,69
Valor do Crédito Apurado	14.538.719,18
Crédito tributário do processo em R\$	51.430.337,62

2. O relato das verificações efetuadas pela Fiscalização encontra-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.846 a 2.924).

Do Procedimento Fiscal

3. Inicialmente, esclarece a Autoridade Fiscal que a presente auditoria se refere à Cervejaria Reunidas Skol Caracu S/A, CNPJ nº 33.719.311/0001-64, a qual foi incorporada pela pessoa jurídica AMBEV S/A (CNPJ: 07.526.557/0001-00).

4. Assim, a ação fiscal iniciou-se com a ciência pela empresa, em 02/03/2020, do Termo de Intimação nº 01 (fls. 003 a 007), no qual a contribuinte foi intimada a apresentar documentos considerados necessários ao desenvolvimento da auditoria fiscal. Outros termos foram encaminhados à contribuinte conforme a fiscalização se sucedeu.

Da tributação em bases universais

5. Antes de apontar as infrações apuradas, a Fiscalização trouxe considerações acerca da Tributação em Bases Universais (TBU) no sistema tributário brasileiro, de modo a situar o contexto de tais infrações.

6. Nesse sentido, com a publicação da Lei nº 9.249/1995, foram introduzidas no sistema tributário brasileiro “... normas relacionadas ao princípio da universalidade da tributação da renda, do qual decorre a inclusão na base imponible interna de rendimentos, ganhos e lucros gerados no exterior”. Dessa forma, “... os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil passaram a ser tributados pelo Imposto de

Renda das Pessoas Jurídicas, inclusive os lucros auferidos por filiais, sucursais, coligadas ou controladas no exterior”.

7. Relevantes alterações legislativas posteriores. concernentes à TBU foram introduzidas no sistema tributário, ressaltando que, a partir de 01/10/1999, a CSLL “... igualmente passou a incidir sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (observadas as normas disciplinadoras da TBU), com a edição do artigo 19 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999”.

8. A Administração Tributária editou atos normativos visando à regulamentação infra legal da T13U. O primeiro deles foi a Instrução Normativa SRF nº 38/1996, a qual foi substituída pela IN SRF nº 213/2002 alterada pela IN RF13 nº 1.520/2014.

9. Mais recentemente, a legislação de T13U passou por uma reformulação baseada na Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014.

Das convenções para evitar a dupla tributação

10. Segundo a Autoridade Fiscal, as “... convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento não podem ser interpretadas ou empregadas como um tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos”, pois tais “... acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale assim dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não possui a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, a evitar a dupla tributação jurídica internacional”.

11. Assim, no presente caso, “... a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado no exterior, mas sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira Cervejaria Reunidas Skol Caracu S/A por intermédio de suas controladas domiciliadas no exterior”.

12. Ou seja, a legislação fiscal brasileira, “... quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (Cervejaria Reunidas Skol Caracu S/A), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica”, tendo esse entendimento sido consolidado na Solução de Consulta Interna nº 18 – COSIT, de 08 de agosto de 2013.

Lucros Auferidos no Exterior não Disponibilizados no Brasil

13. De acordo com a Autoridade Fiscal, o exame da ECF referente ao ano-calendário de 2015 revelou que a fiscalizada detinha 39 participações em controladas, filiais ou sucursais domiciliadas no exterior. Por outro lado, a Parte A do e-LALUR da mesma ECF mostrou que a contribuinte adicionou a título de

“lucros disponibilizados do exterior” na apuração do lucro real e na da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 709.932.729,47.

14. Com o intuito de verificar a que se referia esse valor, a companhia foi intimada a demonstrar como tal valor foi apurado. Em resposta a fiscalizada “... informou que, reportou nos registros M300 e M350 da ECF um valor relativo à adição de lucros disponibilizados no exterior inferior àquele de fato auferido pelas suas controladas e coligadas no exterior” (vide quadro à folha 2.851).

15. Ato contínuo, a fiscalizada foi intimada a apresentar planilha com a composição do valor informado na ECF. Como resposta, foi apresentado em 08/09/2020 o seguinte esclarecimento:

“conforme já informado em resposta aos itens 3 e 4 do Termo de Intimação 001, a Intimada esclarece que, por um lapso, registrou um valor de adição de lucros no exterior inferior (R\$ 709.932.729,47) ao de fato auferido (R\$ 716.758.027,03). Desta forma, a Intimada já apresentou em resposta ao Termo de Intimação anterior a decomposição do valor correto com base nas demonstrações financeiras finais de suas controladas e coligadas”.

16. Com o não atendimento da referida intimação (não apresentação da planilha) a Autoridade Fiscal “... analisou individualmente as demonstrações de resultados de todas as controladas/coligadas do fiscalizado no exterior comparando com as informações prestadas na ECF para identificar a quais empresas se referiam os lucros que deram origem a esta diferença apontada pelo fiscalizado”.

17. Assim, a Fiscalização observou na Demonstração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL constantes na ECF do ano-calendário de 2015, que a contribuinte deixou de adicionar ao lucro líquido os lucros auferidos no exterior, conforme determina o art. 25 da Lei nº 9.429/1995 e o art. 76 da Lei nº 12.973/2014, referentes às seguintes empresas domiciliadas no exterior: AMPAR (Bélgica), INV. BAMBERG (Chile), GUINNESS CA, LABATT e MILL (Canadá), LINTHAL e ORIENTAL (Uruguai) e RELATOR (Argentina), conforme abaixo:

Controlada	Lucro Apurado		Participação	Taxa de Câmbio	Lucro Disponível	Lucro já Reconhecido	Lucro não Tributado
	Moeda	Valor					
AMPAR	Euro	72.940.945,00	10,1745%	R\$ 4,2504	R\$ 31.543.818,45	R\$ 26.066.743,00	R\$ 5.477.075,45
GUINNESS CA	Dólar Canadense	2.103.238,00	4,9855%	R\$ 2,8171	R\$ 295.392,46	R\$ 163.934,74	R\$ 131.457,72
LABATT	Dólar Canadense	856.855.000,00	10,1745%	R\$ 2,8171	R\$ 245.596.783,70	R\$ 245.393.111,89	R\$ 203.671,81
LINTHAL	Dólar Americano	708.772,13	10,1735%	R\$ 3,9048	R\$ 281.563,15	R\$ -	R\$ 281.563,15
MILL	Dólar Canadense	70.568,00	10,1745%	R\$ 2,8171	R\$ 20.226,61	R\$ 203,79	R\$ 20.022,82
ORIENTAL	Peso Uruguaio	20.858.699,00	10,1735%	R\$ 0,1306	R\$ 277.141,00	R\$ 277,14	R\$ 276.863,86
RELATOR	Peso Argentino	10.213.258,00	10,1484%	R\$ 0,3017	R\$ 312.706,70	R\$ -	R\$ 312.706,70
							R\$ 6.703.361,51

18. Desse modo, calculando-se a participação da contribuinte em função de sua participação societária, foram apurados os lucros aos quais a mesma tinha direito e comparados aos valores incluídos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tendo sido efetuado lançamento de ofício do IRP.1 e da CSLL incidentes sobre o lucro do exterior, cuja base de cálculo totalizou R\$ 6.703.361,51, em

cumprimento ao disposto no art. 25 e §§ da Lei nº 9.249/1995 e art. 1º da Lei nº 9.532/1997 combinado com o art. 76 da Lei nº 12.973/2014.

Da Multa Isolada Pelo não Recolhimento de Estimativas Mensais de IRPJ e CSLL

19. No ano-calendário de 2015, a SKOL tributou seus resultados com base no lucro real anual, calculando as estimativas mensais com base em balanços/balancetes de suspensão/redução (fevereiro a agosto) e na receita bruta e acréscimos (janeiro e setembro a dezembro).

20. Como nos meses de setembro a dezembro foram apuradas estimativas com base na receita bruta, não foi adicionado qualquer valor a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” e, com isso, a fiscalizada não poderia deduzir, para fim de apuração das estimativas mensais a pagar do IRPJ e da CSLL, qualquer montante a título de imposto pago no exterior.

21. Com relação “... ao aproveitamento por controladoras no Brasil do imposto de renda pago no exterior por controladas e coligadas estrangeiras, a lei definiu alguns princípios de observância obrigatória. Um desses princípios diz respeito ao valor passível de aproveitamento e ao momento desse aproveitamento. A legislação pátria adotou o chamado método da imputação ordinária, por meio do qual o Brasil não admite a dedução do total do imposto de renda efetivamente pago no país estrangeiro, impondo-lhe um limite. E esse limite corresponde a uma fração do seu próprio imposto incidente sobre os rendimentos/lucros do país estrangeiro. É o que consagram, em síntese, o caput e o § 1º do artigo 26 da Lei nº 9.249/95, bem como o caput e os §§ 4º e 8º do artigo 87 da Lei nº 12.973/2014”.

22. Por conseguinte, o imposto de renda pago por determinada controlada no exterior não poderá ser utilizado para compensar o IRPJ e a CSLL devidos sobre os lucros gerados em operações da controladora no Brasil.

23. Dessa forma, diante da recusa da fiscalizada em “... apresentar planilha que informasse individualmente, por controlada, a decomposição dos valores que compõe o saldo de IR pago no exterior que possa ser utilizado em anos subsequentes não foram utilizados, para fim da compensação na determinação dos créditos tributários de IRPJ e da CSLL ora constituídos, quaisquer valores referentes ao imposto de renda pago no exterior”.

24. Como consequência, restou “... caracterizada a falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos mencionados períodos de apuração, sendo aplicáveis as correspondentes multas isoladas previstas no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/96”.

25. Ademais, “... em não havendo a consolidação prevista no artigo 78 da Lei nº 12.973/2014, a lei ainda impõe a individualização do aproveitamento do imposto de renda pago no exterior. Assim, nessa situação, inclusive para efeito de determinação do limite do imposto de renda pago no exterior passível de aproveitamento no Brasil, há que se calcular o valor individual correspondente a cada uma das controladas no exterior”.

26. Os valores de imposto de renda pago no exterior glosados na determinação dos saldos a pagar das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL referentes a setembro, outubro, novembro e dezembro de 2015 são a seguir discriminados:

	SET/2015	OUT/2015	NOV/2015	DEZ/2015
Base de Cálculo do Imposto de Renda	13.440.527,87	19.582.782,34	17.689.896,93	18.804.282,24
Alíquota de 15%	2.016.079,18	2.937.417,35	2.653.484,54	2.820.642,34
Adicional	1.342.052,79	1.956.278,23	1.766.989,69	1.878.428,22
DEDUÇÕES				
Programa de Alimentação do Trabalhador	29.137,81	41.059,68	52.846,18	38.398,60
Valor Remuneração Licença Maternidade	1.868,72	—	—	—
Imposto de Renda Devido no mês	3.327.125,44	4.852.635,90	4.367.628,05	4.660.671,96
Glosa do IR pago no exterior	3.327.125,44	4.852.635,90	4.367.628,05	4.660.671,96
Insuficiência de pagamento da estimativa	3.327.125,44	4.852.635,90	4.367.628,05	4.660.671,96
Multa isolada (Estimativa de IRPJ)	1.663.562,72	2.426.317,95	2.183.814,02	2.330.335,98

	SET/2015	OUT/2015	NOV/2015	DEZ/2015
Base de Cálculo da CSLL	20.727.307,35	26.571.088,28	26.516.001,53	28.624.212,22
CSLL apurada	1.865.475,66	2.391.397,95	2.386.440,14	2.576.179,10
CSLL devida no mês	1.865.475,66	2.391.397,95	2.386.440,14	2.576.179,10
Glosa do IR pago no exterior	1.865.475,66	2.391.397,95	2.386.440,14	2.576.179,10
Insuficiência de pagamento da estimativa	1.865.475,66	2.391.397,95	2.386.440,14	2.576.179,10
Multa isolada (Estimativa de CSLL)	831.781,10	1.195.698,97	1.193.220,07	1.288.089,55

Da Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais e de Base Negativa da CSLL

27. Segundo a fiscalizada, esta teria os seguintes saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, em 31/12/2014 antes da utilização no parcelamento (MP 651/2014):

Prejuízos Fiscais	353.194.695,94
CSLL	380.137.926,92

28. Analisando a Parte B do LALUR e do LACS, a Fiscalização verificou que os referidos saldos não foram ajustados, tendo em vista que os sistemas da RFB mostraram que nos anos-calendário de 2000, 2002, 2007, 2008, 2009 e 2010 a

companhia foi autuada, tendo gerado modificações significativas no saldo de prejuízos fiscais/base negativa da CSLL.

29. Desse modo, considerando tais ajustes, o saldo de prejuízo fiscal passou a ser de R\$ 122.753.266,66 e a base negativa da CSLL passou a ser de R\$ 209.692.245,59.

30. Entretanto, faltaram ainda as baixas por utilização de saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL no parcelamento referentes à Lei 13.043/2014 (conversão da MP nº 651/2014), fatos estes que se aplicam à companhia:

Saldo de Prejuízo Fiscal no Sistema Interno da RF em 31/12/2014	122.753.266,66	Saldo de Bases de Cálculo Negativas da CSLL no Sistema Interno da RF em 31/12/2014	209.692.245,39
Parcelamentos	- 277.434.069,68	Parcelamentos	-328.782.121,89
	-154.680.803,02		-119.089.876,50

31. Considerando que não há saldos de prejuízos fiscais e nem de base de cálculo negativa da CSLL, a Autoridade Fiscal considerou indevidas as compensações efetuadas nos valores de R\$ 46.604.068,61, relativo a prejuízo fiscal, e R\$ 45.800.012,37, relativo à base de cálculo negativa da CSLL.

Ciência e Apresentação da Impugnação

32. Em 18/12/2020, a contribuinte foi cientificada dos autos de infração (fl. 2.845) e, em 19/01/2021 (fl. 2.933), apresentou impugnação, a qual foi juntada às folhas 2.935 a 3.002.

Da Impugnação

33. Inicialmente a contribuinte afirma que sua impugnação é tempestiva, faz um resumo dos fatos e argumenta que em relação à suposta falta de adição de lucros de controladas no exterior, esclarece que não impugnará o lançamento relativamente à empresa controlada no exterior ORIENTAL e pagará os montantes correspondentes exigidos a título de IRP.1 e de CSLL, bem como pagará parcialmente as exigências de IRP.1 e de CSLL no tocante à empresa controlada no exterior MILL.

Do Direito ao Crédito Presumido Adicional em Razão do Lançamento Fiscal

34. Por considerar que a contribuinte “... não submeteu corretamente à tributação os lucros apurados no exterior pelas controladas AMPAR, GUINNESS CA, LABATT, MILL, LINTHAL e RELATOR, a fiscalização passou a exigir IRPJ e CSL sobre as diferenças dos lucros apuradas”.

35. Contudo, alega a impugnante que teria “... direito à parcela adicional do crédito presumido de 9% sobre a parcela dos lucros auferidos no exterior em relação às controladas GUINNESS CA, LABATT e MILL, nos termos previstos no artigo

87, parágrafo 10 da Lei 12.973/2014 e no artigo 28, parágrafo 1º, inciso I da Instrução Normativa 1.520/2014”.

36. Com o objetivo de corroborar o “... exposto e quantificar a parcela adicional do crédito presumido a que teria direito nos termos da legislação supra citada, a Impugnante solicitou a elaboração de Laudo à empresa de auditoria KPMG, que mediante análise dos documentos apresentados apontou a existência de parcela adicional no montante de R\$ 31.963,70”.

37. Diante do exposto, em razão da autuação fiscal deve ser reconhecido crédito presumido adicional no montante de R\$ 31.963,70, a ser deduzido da exigência fiscal.

Quanto ao Imposto Pago no Exterior

38. Também não foi considerado o direito da impugnante à compensação do imposto pago no exterior ao argumento de suposta recusa em apresentar planilha que com informação por controlada da composição dos valores que compõe o saldo de IR pago no exterior.

39. Tal justificativa, de acordo com a contribuinte, “... não faz sentido algum e não encontra amparo na legislação aplicável, tendo a Impugnante apresentado à fiscalização todas as informações que lhe eram necessárias para verificar o crédito de imposto pago no exterior que deveria ter deduzido dos valores lançados”.

40. Os lucros auferidos por controladas no exterior não são tributados de forma segregada dos lucros apurados por outras controladas, “... nem tampouco dos demais resultados da controladora brasileira, mas sim apenas e tão somente adicionados ao lucro líquido auferido no Brasil para efeitos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL”.

41. Afirma a contribuinte não ter “... como identificar uma(s) controlada(s) específica(s) cujo(s) lucro(s) foi(ram) responsável(is) pelo lucro real auferido, nem conseqüentemente como indicar qual parcela do crédito de imposto pago por qual controlada no exterior foi compensado e qual parcela não foi”.

42. Assim, a obrigação dos contribuintes “... é simplesmente de comprovar o pagamento do imposto no exterior observados os requisitos legais, comprovar que o lucro sobre o qual incidiu aquele imposto foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSL, e limitar o crédito do imposto ao valor do IRPJ e da CSL incidentes sobre aqueles lucros”.

43. No caso concreto, em relação à GUINNESS CA, consta do TVF que foi oferecido “... à tributação o montante de R\$163.934,74 a título de lucros no exterior, tendo a fiscalização apontado suposta diferença de lucro não oferecida à tributação no montante de R\$131.457,72, lavrando o presente auto de infração para que o lucro auferido no exterior em relação à GUINNESS CA corresponda ao montante de R\$295.392,46”. Já conforme se de outra passagem do TVF a impugnante informou

à fiscalização que apurou individualmente em relação à GUINNESS CA imposto pago no exterior no valor de R\$ 82.116,68.

44. Portanto, continua, “... no que diz respeito ao lucro originalmente oferecido à tributação, no montante de R\$163.934,74, o imposto pago no exterior disponível para utilização seria suficiente à compensação dos tributos devidos, remanescendo saldo do imposto considerando o limite previsto na legislação ($R\$163.934,74 \times 34\% = R\$ 55.737,81$), não restando dúvida de que mesmo em relação ao lucro oferecido à tributação após a lavratura do presente auto de infração ($R\$295.392,46$) a Impugnante faria jus ao aproveitamento do imposto pago no exterior no valor de R\$82.116,68, considerando que tal valor está abaixo do limite de R\$100.433,43 ($R\$295.392,46 \times 34\%$)”.

45. Para que não haja dúvidas a respeito, a impugnante apresentou laudo firmado por renomada empresa de auditoria independente, que atesta o acima exposto.

46. Do mesmo modo, em relação às demais controladas no exterior cujos resultados foram considerados de forma consolidada, conforme se infere do TVF a impugnante indicou para cada controlada cujos resultados foram consolidados o valor dos respectivos impostos pagos no exterior.

47. Assim, considerando que foi oferecido à tributação “... lucros no valor de R\$614.561.589,44, tendo a fiscalização apurado uma diferença tributada a menor de R\$6.275.017,12 por entender correto o valor de R\$620.836.606,56, a compensação do imposto pago no exterior fica limitada a R\$211.084.446,23,00 ($R\$620.836.606,56 \times 34\%$), nos termos da legislação pertinente”.

48. Considerando a consolidação dos resultados de tais empresas foi apurado imposto pago no exterior no montante de R\$ 152.708.354,231, isto é, não resta dúvida quanto ao direito da impugnante ao aproveitamento do crédito respectivo, estando tal valor abaixo do limite previsto na legislação.

Da Violação aos Tratados Brasil-Bélgica, Brasil-Canadá e Brasil-Argentina

49. Argumenta a contribuinte que em “... matéria tributária, o art. 98 do Código Tributário Nacional estabelece de forma clara e objetiva que os Tratados e Convenções Internacionais prevalecem sobre a legislação interna”.

50. No presente caso a atuação decorreu da aplicação pela Fiscalização dos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014, “... segundo o qual os lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior, mesmo que permaneçam no patrimônio daquelas empresas e não tenham sido ainda pagos sob a forma de dividendos aos seus acionistas, serão considerados como se efetivamente houvessem sido disponibilizados no dia 31 de dezembro de cada ano”.

51. Entretanto, “... o referido dispositivo legal não pode ser aplicado aos lucros das controladas da Skol domiciliadas na Bélgica, no Canadá e na Argentina, justamente em razão dos Tratados firmados pelo Brasil com aqueles países para evitar a dupla tributação, conforme Decretos nºs 72.542/73 (Bélgica), 92.318/86

(Canadá) e 87.976/82 (Argentina)”. Tais tratados “... seguem o formato da Convenção Modelo da OCDE, e estabelecem em seu art. 7º que os lucros auferidos por um residente de um país signatário do Tratado somente podem ser tributados por aquele país”, sendo “... evidente que não pode o governo brasileiro pretender aplicar a regra dos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/14, sob pena de flagrante violação aos Tratados e ao art. 98 do CTN”.

52. Não obstante, a Autoridade Fiscal sustenta que os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil não obstam a exigência de tributo com base nas regras de Tributação em Bases Universais (“TBU”), agindo de forma contrária à regra geral de interpretação dos tratados internacionais.

53. Na tentativa de contornar tal regra a Fiscalização justifica tal entendimento na Solução de Consulta Interna nº 18 – COSIT, de 08 de agosto de 2013, a qual, apesar de tratar especificamente do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o mesmo raciocínio foi adotado no que tange ao artigo 77 da Lei nº 12.973/2014.

54. Entretanto, a impugnante entende que “... é manifesta a improcedência das premissas e das conclusões da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18 de 2013, não restando dúvida quanto à impossibilidade da pretendida tributação”.

55. Com efeito, continua, não procede a pretensão da Fiscalização de “... justificar a suposta compatibilidade dos Tratados com as normas brasileiras de TBU nos Comentários da OCDE à Convenção Modelo”.

56. Nesse sentido, observa a contribuinte “... que a versão dos comentários em questão foi introduzida em 2003, portanto após a celebração dos Tratados em 1973, 1982 e em 1986, não sendo assim instrumento válido como fonte de interpretação desses tratados”, além do que não sendo o Brasil membro da OCDE esses comentários não lhe são vinculantes, não se impondo como elemento de interpretação.

57. Esclarece que os referidos comentários “... não se aplicam às normas brasileiras de TBU, tendo a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18 de 2013 se valido de uma ‘tradução livre’ do comentário que ‘data maxima venia’ de certa forma falseia seu conteúdo, o que se pode facilmente perceber pela leitura de sua versão original em língua inglesa”.

58. Ou seja, “... as regras brasileiras de TBU não se confundem de forma alguma com as denominadas “Regras CFC”, regras caracterizadas pela presença concomitantemente de três requisitos, a saber”:

a) os acionistas nacionais controlam ou detêm participação acionária significativa na empresa estrangeira;

b) a receita auferida pela empresa estrangeira não corresponde a uma receita decorrente da atividade da empresa (“business income”);

c) a receita auferida pela empresa estrangeira é sujeita a tributação favorecida em seu país.

59. As regras CFC implicam um regime fiscal distinto do introduzido pela legislação brasileira de TBU, que “... simplesmente antecipou a tributação de toda e qualquer receita auferida por controlada de empresa brasileira no exterior, independentemente da tributação a que estejam sujeitas no país de seu domicílio e de serem os lucros decorrentes de legítima atividade empresarial”.

60. Tendo o legislador brasileiro optado por não seguir o modelo internacional universalmente utilizado de regra CFC, afigura-se “... absolutamente desarrazoada e mesmo contrária à boa-fé que rege a interpretação dos tratados a pretensão da Receita Federal de aplicar às regras de TBU brasileiras comentários ao Modelo da OCDE dirigidos às regras CFC tal como vigentes nos outros países, buscando assim, literalmente, ficar no ‘melhor dos dois mundos’ ao invocar tais comentários para se furtar à aplicação dos Tratados internacionais celebrados entre o Brasil e outros países”.

61. Nesse contexto, “... não há dúvida de que os Tratados celebrados entre o Brasil e a Bélgica, o Canadá e a Argentina para evitar a dupla tributação impedem a aplicação do art. 77 da Lei nº 12.973/14 e a tributação pretendida”.

Erro Material Incurrido Pela Fiscalização no Cálculo do Saldo de Prejuízo Fiscal no Período de 2002

62. Conforme se observa no “Demonstrativo 15” do TVF, no período de 01/01/2002 até a sua cisão parcial ocorrida em 04/02/2002 a impugnante apurou o prejuízo fiscal de R\$ 16.471.474,36, que se encontra em linha com o valor informado na DIPJ.

63. Entretanto, no cálculo do “Saldo de Prejuízo Operacional Acumulado” ao final desse período, a Autoridade Fiscal acrescentou o valor de R\$ 15.370.447,43 (e não R\$ 16.471.474,36) ao saldo de prejuízos fiscais apurado em 31/12/2001 de R\$ 233.761.917,25, chegando ao valor total de R\$ 249.132.364,68.

64. Dessa forma, constata-se “... o manifesto erro matemático de cálculo incorrido pelo i. Fiscal atuante, uma vez que deveria ter apontado como saldo de prejuízo acumulado ao final do período de 01.01.2002 a 04.02.2002 o valor de R\$250.233.391,61 (= R\$233.761.917,25 + R\$16.471.474,36), e não de R\$249.132.364,68, até porque para o referido período o i. Fiscal atuante indicou como ‘origem da informação’ apenas a DIPJ, inexistindo portanto qualquer fundamento para a desconsideração desta diferença de prejuízo fiscal de R\$1.101.026,93 (= R\$16.471.474,36 - R\$15.370.447,43)”.

65. Assim, verifica-se a necessidade do reconhecimento da parcela adicional de prejuízo fiscal de R\$ 1.101.026,93.

Nulidade do Lançamento por Ausência de Motivação e por Cerceamento à Ampla Defesa

66. Alega a contribuinte que em relação a algumas “reversões dos saldos de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL” a Autoridade Lançadora “... não apresentou nenhum elemento que pudesse indicar a razão para a desconsideração daquela parte dos resultados negativos, impossibilitando assim a verificação dos fundamentos que motivaram a lavratura dos autos de infração em questão, e consequentemente o exercício da ampla defesa”.

Do saldo de bases negativas anteriores a 2008

67. Apesar de ter sido apresentado a evolução do saldo de base negativa desde o ano-base de 1995, o “... Fiscal atuante, ao argumento de que ‘o saldo de base de cálculo negativa da CSLL também foi alterado através do processo nº 16561.000.200/2007-21 para R\$ 301.732.367,65’, apurou o saldo de base negativa de CSLL ‘partindo deste novo saldo em 2008’”.

68. No entanto, o saldo “... final do ano-base de 2008 de bases negativas de CSLL informadas pela Impugnante totalizou o valor de R\$375.167.339,01, ou seja, o i. Fiscal atuante desconsiderou o saldo dos resultados negativos de R\$73.434.971,36 (= R\$375.167.339,01 – R\$301.732,367,65) com suposto fundamento nos lançamentos atuados no processo administrativo nº 16561.000200/2007-21, relativo ao ano-base de 2002”.

69. Ocorre que os autos de infração objeto do referido processo “... compensaram de ofício originalmente apenas o valor de R\$107.649.014,84 de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores (doc. 08), o qual foi posteriormente reduzido para R\$30.851.680,19 em razão da exoneração parcial do lançamento (doc. 09)”.

70. Quanto “... aos prejuízos fiscais, embora tenha constado no Demonstrativo 15 a compensação/utilização de R\$107.649.014,84 no ano-base de 2002, o i. Fiscal atuante procedeu à reversão de parte daquela compensação de ofício em razão do cancelamento parcial dos lançamentos por meio do ajuste realizado no ano-calendário de 2008, o qual acrescentou o valor de R\$76.797.334,50 (= R\$107.649.014,84 - R\$30.851.680,19 e = R\$224.268.843,94 – R\$147.471.509,29) ao saldo de prejuízo fiscal acumulado”.

71. Em relação ao prejuízo fiscal e à “... base negativa do próprio ano-base de 2002, muito embora o Impugnante o tenha apurado no valor de R\$24.044.793,15, conforme se observa de sua DIPJ (doc. 10), o i. Fiscal atuante considerou como resultado negativo o valor de R\$0,00, indicando como ‘Origem da Informação’ o processo administrativo nº 16561.000200/2007-21”.

72. No entanto, conforme será demonstrado mais à frente, “... o prejuízo fiscal e a base negativa apurados no próprio ano-base de 2002 não foram utilizados pelos autos de infração objeto do processo administrativo nº 16561.000200/2007-21 como indicado no TVF, no qual foram compensados apenas resultados negativos de anos anteriores, mas sim pelos lançamentos atuados no processo administrativo nº 10830.010605/2007-74, os quais foram parcialmente

cancelados de forma definitiva na esfera administrativa, sendo que a parte remanescente da infração está sendo discutida no Mandado de Segurança nº 5032263-81.2018.4.03.6100”.

73. Desse modo, considerando “... que a base negativa compensada de ofício no processo administrativo nº 16561.000200/2007-21 totalizou R\$30.851.680,19, resta patente a carência de fundamentação para a desconsideração do saldo anterior ao ano-base de 2008 de bases negativas de R\$42.583.291,02 (=R\$73.434.971,36 - R\$30.851.680,19)”.

74. Evidenciando a nulidade dos autos de infração por falta de motivação, a contribuinte ressalta “... que mesmo aplicando para as bases negativas de CSLL o mesmo racional adotado pelo i. Fiscal atuante quanto aos prejuízos fiscais anteriores às ‘alterações’ ocorridas em 2008 pelo processo administrativo nº 16561.000200/2007-21, ainda assim não é possível identificar os fundamentos que levaram à desconsideração do saldo de R\$42.583.291,02”.

75. Com relação ao ano-calendário de 2000 o “... Fiscal atuante desconsiderou o prejuízo fiscal do período de R\$40.914.280,10 e considerou como utilizados os prejuízos fiscais de períodos anteriores de R\$27.503.035,10 com base na parte remanescente dos lançamentos atuados no processo administrativo nº 16327.001458/2005-56”, que também está sendo discutido na esfera judicial.

76. Quanto à “... compensação de ofício da base negativa do próprio período de 2000 efetuada naqueles autos foi reduzida na esfera administrativa para R\$8.509.211,38 (doc. 11), não sendo possível saber se esse valor foi ou não considerado pelo i. Fiscal atuante na apuração do ‘novo saldo em 2008’, o que de todo modo não procederia em razão de ainda estar em discussão na esfera judicial”.

77. Assim como ocorreu com o prejuízo fiscal, “... é possível que a base negativa apurada pela Impugnante no próprio período de 2002, no valor de R\$24.044.793,15 (doc. 10), também tenha sido desconsiderada pelo i. Fiscal atuante no cálculo do ‘novo saldo em 2008’, o que também estaria incorreto”, mas não há como se afirmar a sua efetiva ocorrência a partir dos elementos apresentados nos autos.

78. Por fim, “... quanto ao ano-base de 2008, o i. Fiscal atuante desconsiderou o prejuízo fiscal do período de R\$2.684.456,85 e entendeu como compensados os de períodos anteriores de R\$9.677.453,14 com base nos lançamentos que deram origem ao processo administrativo nº 16643.720032/2013-22, os quais todavia foram integralmente cancelados de forma definitiva”.

79. Nesse mesmo processo foram compensadas “... de ofício bases negativas de CSLL do próprio período de 2008 de R\$6.680.092,93 e também de períodos anteriores no valor de R\$8.478.762,32, mas não é possível afirmar que tais resultados negativos restaram desconsiderados no ‘novo saldo em 2008’”.

80. Portanto, resta patente a “... ausência de fundamentação para a desconsideração do saldo anterior ao ano-base de 2008 de bases negativas de R\$42.583.291,02 que termina por obstar ao exercício da ampla defesa pela Impugnante”.

Dos resultados negativos utilizados nas anistias das Leis nºs 11.941/2009 e 13.043/2013

81. O TVF indica “... que no ano de 2009 teriam sido compensados prejuízos fiscais de períodos anteriores no valor de R\$1.323.882,19 com base ‘Lei nº 11.941/09**’, bem como que em 2013 teriam sido utilizados com fundamento na ‘Lei nº 13.043/2014**’ prejuízos fiscais de períodos anteriores de R\$1.365.103,80 e bases negativas de períodos anteriores de R\$2.064.420,32”.

82. Contudo, a impugnante afirma que tais utilizações não ocorreram e “... que não consta dos autos nenhum indício da origem da afirmação de que teriam ocorrido as referidas compensações de resultados negativos em 2009 e em 2013, tendo a presente autuação se fundamentado em meras informações constantes dos ‘sistemas internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em especial os sistemas que tratam dos saldos de prejuízos fiscais disponíveis ao contribuinte para compensações com lucros futuros”.

83. Nem mesmo as telas desses “sistemas internos” foram colacionadas aos autos, restando evidente a ausência de fundamentação.

Conclusão

84. Desse modo, a impugnante entende que “... não constam dos autos os elementos mínimos que possam indicar os fundamentos adotados para a desconsideração de parte dos resultados negativos, o que termina por acarretar a nulidade parcial dos autos de infração por absoluta falta de motivação e por inviabilizar a apresentação de defesa por parte da Impugnante”, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

85. Ressalta, nesse aspecto, jurisprudência do CARF e assevera que “... é evidente que a ausência de motivação (assim entendidas a falta de comprovação quanto à origem da acusação) e de fundamentação implicou o cerceamento do direito de defesa da Impugnante, razão pela qual é de rigor o reconhecimento da nulidade parcial dos presentes lançamentos”.

Do Cancelamento das Compensações de Ofício Realizadas no Processo nº 16643.720032/2013-22

86. Argumenta a contribuinte que os lançamentos do processo nº 16643.720032/2013-22 compensaram de ofício originalmente não só os valores de prejuízos fiscais e de bases negativas de períodos anteriores, mas também valores de prejuízos fiscais e de bases negativas apurados nos próprios anos-bases de 2008, 2009 e 2010, conforme abaixo:

Ano-base	Prejuízo Fiscal do Período	Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores	Total
2008	2.684.456,85	9.677.453,14	12.361.909,99
2009	1.325.308,43	41.995.272,17	43.320.580,60
2010	0,00	49.050.894,89	49.050.894,89

Ano-base	Base Negativa do Período	Bases Negativas de Períodos Anteriores	Total
2008	6.680.092,93	8.478.762,32	15.158.855,25
2009	5.003.614,67	40.891.780,30	45.895.394,97
2010	0,00	49.050.894,89	49.050.894,89

87. No entanto, tais “... lançamentos foram julgados totalmente improcedentes pela 2ª Turma da DRJ/BSB (doc. 13), conforme decisão posteriormente confirmada pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício (doc. 14)”, tornando-se definitivo o cancelamento total dos autos de infração objeto do processo administrativo nº 16643.720032/2013-22.

88. Assim, entende que “... é de rigor o cancelamento parcial dos presentes autos de infração de modo que seja considerada a reversão da compensação de ofício dos resultados negativos em decorrência da exoneração definitiva da integralidade dos lançamentos autuados no processo administrativo nº 16643.720032/2013-22”.

Do Prejuízo Fiscal do Período Apurado no Ano-Base de 2002

89. Conforme se verifica nos cálculos efetuados pela Fiscalização, foi considerado “... como ‘compensado/utilizado’ no ‘ano-calendário de 2002’ o prejuízo fiscal de R\$107.649.014,84, tendo indicado como “Origem da Informação” o processo administrativo nº 16561.000200/2007-21”.

90. Entretanto, no referido período foi apurado “... prejuízo fiscal de R\$24.044.793,15, conforme se observa de sua DIPJ (doc. 10), o qual todavia jamais poderia ser desconsiderado pelo i. Fiscal autuante com base no processo administrativo nº 16561.000200/2007-21, uma vez que o lançamento lá autuado não efetuou nenhuma compensação de ofício do prejuízo fiscal do próprio ano-base de 2002, mas apenas de períodos anteriores no valor de R\$107.649.014,84 (doc. 08)”.

91. O prejuízo fiscal e a base negativa apurados no valor de R\$ 24.044.793,15 “... foram compensados de ofício pelos autos de infração objeto do processo administrativo nº 10830.010605/2007-74 (doc. 16), os quais contudo restaram parcialmente cancelados com o restabelecimento dos resultados negativos no valor de R\$4.459.666,19 por força de decisões administrativas definitivas (doc. 17)”.

92. As infrações remanescentes que resultaram na compensação de ofício dos resultados negativos do “... próprio ano-base de 2002 no valor de R\$19.585.126,96 (= R\$24.044.793,15 - R\$4.459.666,19) estão sendo discutidas no

Mandado de Segurança nº 5032263-81.2018.4.03.6100 (doc. 18), razão pela qual tais valores tampouco poderiam ser desconsiderados pelo i. Fiscal atuante”.

93. Assim, entende a impugnante que “... impõe-se o imediato cancelamento parcial dos presentes lançamentos em razão do restabelecimento daqueles resultados negativos por força das decisões definitivas que exoneraram parcialmente os autos de infração objeto do processo administrativo nº 10830.010605/2007-74”.

Da Prejudicialidade: Necessidade de Sobrestamento do Feito

94. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal e dos autos de infração em questão, parte dos débitos de IRP.1 e de CSLL do ano-base de 2015 foram lançados em decorrência de “... compensações de ofício dos resultados negativos dos ano-base de 2000 e 2002 e de períodos anteriores efetuadas por meio dos lançamentos atuados nos autos dos processos administrativos nºs 16327.001458/2005-56 e 16561.000200/2007-21, que teriam ensejado a suposta ‘compensação indevida’ no ano-base de 2015”. Também foi desconsiderado o prejuízo fiscal de R\$ 40.914.280,10 apurado em DIP.1 no próprio ano-base de 2000 com base no lançamento atuado no processo administrativo nº 16327.001458/2005-56.

95. Além disso, o prejuízo fiscal de R\$ 24.044.793,15 apurado em DIP.1 no ano-base de 2002 (doc. 10) também restou totalmente desconsiderado pelo Fiscal atuante, tendo em vista os autos de infração objeto do processo administrativo nº 10830.010605/2007-74.

96. Diante de tais peculiaridades, argumenta a impugnante que deve ser assegurado “... o aproveitamento integral de tais resultados negativos que foram desconsiderados pelo i. Fiscal atuante caso sejam exonerados os lançamentos atuados nos processos administrativos nºs 16327.001458/2005-56, 16561.000200/2007-21 e 10830.010605/2007-74”, pois, caso essas compensações de ofício sejam canceladas, serão restabelecidos prejuízos fiscais e base negativa da CSLL que deverão fazer face às compensações realizadas em 2015 que ensejaram o presente lançamento.

97. Assim, entende que “... resta evidente a relação de prejudicialidade entre este processo e os autos de infração em questão, razão pela qual o presente feito deve ser sobrestado até decisão final a ser proferida quanto aqueles lançamentos, ou então quando menos deve ser suspensa a exigibilidade do presente crédito tributário, sob pena de cobrança indevida”.

98. Os processos “... nºs 16327.001458/2005-56, 16561.000200/2007-21 e 10830.010605/2007-74 estão sendo respectivamente questionados pela ora Impugnante na esfera judicial por meio do (i) Mandado de Segurança nº 5005096-26.2017.4.03.6100, que aguarda julgamento de primeira instância (doc. 20), (ii) do Mandado de Segurança 5002307-83.2019.4.03.6100, que se encontra no Tribunal Regional Federa da 3ª Região para o julgamento do recurso de apelação/remessa

oficial interposto pela União Federal (doc. 21); e (iii) do Mandado de Segurança nº 5032263-81.2018.4.03.6100, que foi recentemente julgado em primeira instância (doc. 18)”.

99. Por isso, segundo a impugnante, o presente processo deve ser sobrestado “... até decisão final administrativa ou judicial quanto àqueles lançamentos, nos termos do artigo 12 da Portaria CARF nº 34, de 31 de agosto de 2015, e do artigo 313, inciso V, “a” do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal”.

100. Cita julgados do CARF e conclui que dúvida não resta “... quanto à necessidade de sobrestar o presente feito até decisão final quanto à legitimidade dos autos de infração que deram origem aos processos administrativos nºs 16327.001458/2005-56, 16561.000200/2007-21 e 10830.010605/2007-74, como meio de evitar decisões conflitantes e promover economia processual, tendo em vista a relação de prejudicialidade e dependência entre os processos, ou então quando menos de suspender a exigibilidade do suposto crédito tributário até julgamento final quanto à legitimidade daqueles autos de infração, sob pena de eventual cobrança indevida”.

Da Aplicação das Decisões Judiciais Atualmente Vigentes

101. Alternativamente, argumenta a contribuinte que caso não se entenda pela necessidade de sobrestamento do presente processo, “... devem então ser aplicadas ao caso concreto as decisões atualmente vigentes nos Mandados de Segurança nºs 5005096-26.2017.4.03.6100, 5002307-83.2019.4.03.6100 e 5032263-81.2018.4.03.6100, sob pena de descumprimento de decisão judicial”.

102. Ressalta “... que nos autos do Mandado de Segurança nº 5005096-26.2017.4.03.6100 foi proferida decisão que deferiu a liminar ‘para suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto do processo administrativo n. 16327.001458/2005-56, determinando à autoridade impetrada que se abstenha negar a emissão de certidão regularidade fiscal com fundamento nesse débito ou de realizar atos coercitivos ou tendentes à sua cobrança, tais como a inscrição na dívida ativa, o ajuizamento de execução fiscal ou a inclusão de apontamento em cadastro desabonador”’. A União Federal interpôs agravo de instrumento, o qual foi negado pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

103. Já o mandado de segurança nº 5002307-83.2019.4.03.6100 concedeu a segurança pleiteada “... ‘para cancelar os lançamentos de IRPJ e de CSLL remanescentes, exigidos no processo administrativo nº 16561.000200/2007-21, confirmando a liminar anteriormente deferida’ (doc. 24), estando aqueles autos no Tribunal Regional Federal da 3ª Região para o julgamento do recurso de apelação interposto pela União Federal e da remessa oficial”.

104. Por outro lado, no mandado de segurança nº 5032263-81.2018.4.03.6100 foi proferida sentença denegatória da segurança, estando atualmente em curso o prazo para a interposição de recursos.

105. Conclui a contribuinte que, “... caso não se entenda pela necessidade de sobrestamento do presente feito até o julgamento definitivo daqueles ‘writs’, é evidente que as decisões judiciais atualmente vigentes devem então ser observadas para o restabelecimento dos resultados negativos compensados de ofício pelos respectivos lançamentos”.

Quanto à Suposta Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais – Aplicação de Multa Isolada

106. Argumenta a contribuinte que, ao contrário do que entendeu o ilustre fiscal, o saldo de imposto pago no exterior sobre os lucros oriundos de sociedades estrangeiras, referentes ao anocalendarário de 2014, pode ser utilizado para quitação das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, tal como se procedeu nos meses de setembro a dezembro de 2015.

107. É o que revela a leitura atenta das normas legais e regulamentares que disciplinam o regime de tributação em bases universais:

- A pessoa jurídica pode compensar o imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital com o imposto de renda incidente sobre o lucro real, limitado ao montante do imposto brasileiro calculado sobre tais resultados;
- O imposto pago no exterior que não puder ser compensado no ano-calendário em que os lucros forem computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pode ser deduzido do que for devido em anos-calendário subsequentes; e
- Não há qualquer norma legal, nem regulamentar, restringindo a possibilidade do aproveitamento do imposto pago no exterior de períodos passados ao imposto devido apenas no ajuste anual, sendo admitida genericamente a sua compensação com o que for devido em anos-calendário subsequentes.

108. Com a introdução do regime de tributação em bases universais, a legislação tributária autorizou a compensação do imposto incidente no exterior sobre os lucros auferidos por controladas e coligadas de sociedades brasileiras incluídos na apuração do lucro real, de acordo com o art. 26 da Lei nº 9.249/1995 e o art. 87 da Lei nº 12.973/2014, regulamentados pelas Instruções Normativas SRF nº 213/2002 e nº 1.520/2014.

109. Ao regulamentar as referidas leis, a Secretaria da Receita Federal do Brasil “... expressamente reconheceu que o imposto pago no exterior que deixar de ser compensado no anocalendarário em que os lucros forem computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não ter sido apurado resultado positivo nesse período, ou no caso de resultado positivo inferior ao montante daqueles lucros, poderá ser deduzido dos tributos devidos em anos-calendário subsequentes”.

110. As mencionadas instruções normativas “... em nenhum momento restringiram a possibilidade do aproveitamento do imposto pago no exterior de períodos passados aos tributos devidos no ajuste anual, admitindo genericamente a sua compensação com os tributos devidos em anos-calendário subsequentes”.

111. Portanto, ao contrário do que entendeu a fiscalização, a legislação tributária permite que o imposto pago no exterior sobre os lucros oriundos de sociedades estrangeiras seja deduzido dos recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL.

Da Possibilidade de Compensação do Imposto Pago no Exterior com os Recolhimentos Mensais do Imposto de Renda

112. Reforçando o tópico anterior, a contribuinte argumenta que o parágrafo 14 do artigo 30 da IN RFB nº 1520/2014 e o parágrafo 15 do artigo 14 da IN SRF nº 213/02 determinam que o valor do imposto “poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes”, ou seja, “... *não fazem nenhuma distinção entre o tributo devido mensalmente e aquele devido no encerramento do ano-calendário, limitando-se a autorizar indistintamente a compensação do imposto oriundo do exterior com o tributo ‘devido’ em anos-calendário subsequentes*”.

113. Ressalta ainda “... *que o art. 35 da Lei nº 8.981/95 e o art. 6º da Lei nº 9.430/96 conferem expressamente aos recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL a natureza de imposto e contribuição, respectivamente, referindo-se aos recolhimentos mensais exatamente como ‘imposto devido’*”. Isso porque as estimativas mensais nada mais são do que recolhimentos devidos mensalmente, a título desse imposto (e por extensão da CSLL), calculados com base estimada/presumida, enquadrando-se no conceito de tributo, constante no art. 3º do CTN.

114. Outrossim, continua, “... *negar a natureza de débito tributário da estimativa mensal ao argumento de que a PGFN, mediante o Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, teria se posicionado no sentido de que as estimativas mensais não se enquadrariam no conceito de ‘tributo devido’, além de claramente contrário às normas legais e regulamentares que disciplina a incidência do Imposto de Renda, que como vista acima conferem às estimativas mensais a natureza jurídica de imposto, esse entendimento conflita com a jurisprudência administrativa, que há muito se posicionou no sentido de que o imposto determinado sobre base estimada ostenta a natureza de imposto*”.

115. Cita julgados do CARF e a Súmula CARF nº 84, segundo a qual o “pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação”.

116. Nesse ponto, o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação, “... *ao analisar a questão do ponto de vista do indébito, isto é, do direito à restituição/compensação das estimativas mensais recolhidas indevidamente, acabou reconhecendo implicitamente a natureza de ‘imposto devido’ das mesmas ao posicionar-se no sentido de que a pessoa jurídica pode restituir/compensar os respectivos valores*”, conforme a Solução de Consulta Interna nº 19, de 05/12/2011.

117. Destaca também que “... os Registros N620 (Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa) e N660 (Apuração da CSLL Mensal por Estimativa) são habilitados para as pessoas jurídicas que apuraram o imposto de renda com base no lucro real e que optaram pelo recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa mensal. Tais registros devem ser preenchidos para todos os meses do ano-calendário, contendo códigos específicos (25.01 e 17.01, respectivamente) a serem preenchidos com os valores da dedução do ‘Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014’”.

118. De outra banda, “... as orientações constantes no Manual da ECF (ADE Cofis nº 46/2016), relativas aos códigos 25.01 do Registro N620 e 17.01 do Registro N670 são genéricas, não trazendo qualquer esclarecimento a respeito de eventual restrição à utilização do crédito do imposto pago no exterior em períodos anteriores na liquidação das estimativas mensais”.

119. Outrossim, a orientação constante no item I.6.4 do Manual da ECF diz respeito à “Dedução do Imposto Devido (Trimestral e Anual)”, e não à apuração das estimativas mensais.

120. Desse modo, conclui “... que não subsiste o argumento invocado pela fiscalização para justificar a imposição da multa isolada por suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL relativas aos meses de setembro a dezembro/2015”.

Da Impossibilidade de Aplicação Concomitante da Multa Isolada por Falta de Pagamento de Estimativas com Outras Penalidades Relacionadas à Mesma Suposta Infração

121. Argumenta a impugnante que em decorrência da glosa da dedução do imposto pago no exterior, a Autoridade Fiscal considerou que houve estimativas de IRP.1 e CSLL não recolhidas, apesar de não haver os respectivos lançamentos, e tal situação influenciará a apuração de saldos negativos de IRP.1 e de CSLL.

122. Com isso o as compensações realizadas com os referidos saldos negativos “... não serão homologadas, pois não serão aceitas aquelas estimativas como pagas para efeito de composição do saldo negativo, com o que os débitos compensados já serão exigidos da Impugnante acrescidos da multa de mora de 20%, além da multa isolada por compensação não homologada de 50%”.

123. Como se vê, a mesma suposta infração será punida por diferentes penalidades, multa isolada, multa de mora e multa de ofício, o que não é admitido em nosso ordenamento jurídico.

Não Houve Pagamento a Menor no Final do Ano-Base

124. Segundo a impugnante, o ano-base de 2015 foi encerrado com saldos negativos de IRP.1 e de CSLL, nos montantes respectivamente de R\$ 20.590.139,22 e R\$ 10.259.309,57. Isto é, mesmo que “... não houvesse pago as estimativas de IRPJ e de CSLL nos valores totais de R\$ 17.208.061,35 e R\$

9.219.492,85, respectivamente (fls. 2906), o que se admite apenas para argumentar, de qualquer forma o resultado final do ano-base não teria se alterado".

125. Portanto conclui que "... não tendo sido apurado pagamento a menor de IRPJ ou de CSLL ao final do ano-base, é absolutamente descabida a exigência da multa isolada mesmo na atual redação inciso II, 'b' do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por ausência de prejuízo ao fisco".

Do Pedido

126. Diante do exposto, impugnante requer o acolhimento da presente impugnação para o fim de se reconhecer a insubsistência dos autos de infração lavrados na parte objeto da presente impugnação.

Da Diligência

127. Com relação à glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, o processo nº 10830.727293/2014-61, da mesma contribuinte, relativo a Requerimento de Quitação Antecipada de Parcelamentos junto à PGFN, trata exatamente dos valores controlados pelo e-SAPLI que são questionados neste processo.

128. Assim, em 08/06/2021, o processo foi encaminhado à unidade de origem para que:

a) Fossem juntadas a este processo cópias das folhas de nºs 442 a 606 do processo nº 10830.727293/2014-61, as quais referem-se à diligência mencionada anteriormente (alternativamente, caso tal procedimento seja inviável, que os documentos correspondentes sejam gerados/produzidos novamente e juntados a este processo);

b) Fosse confirmado se os valores de R\$ 1.365.103,80 (prejuízo fiscal) e R\$ 2.064.420,32 (base de cálculo negativa da CSLL), que aparecem na consulta ao e-SAPLI, estão incluídos no processo que trata da RQA, nº 10830.727293/2014-61;

c) Em caso de a resposta ao item "b" ser negativa, confirmar em qual processo está sendo (ou foi) controlado o parcelamento no qual foram utilizados os valores de R\$ 1.365.103,80 (prejuízo fiscal) e R\$ 2.064.420,32 (base de cálculo negativa da CSLL).

129. Em atendimento à diligência foram juntados ao processo os documentos de folhas 7800 a 7977 e em 31/01/2023 a contribuinte teve ciência do resultado da diligência, tendo apresentado manifestação em 02/03/2023, folhas 7985 a 7988, na qual argumentou o que segue.

130. Nesse sentido a interessada reafirma alegações já trazidas na impugnação e assevera que "... somente agora em sede de diligência a fiscalização esclareceu a composição e forma de utilização dos montantes glosados, que na verdade correspondem à soma de 3 valores distintos, conforme apontado no quadro acima (R\$ 603.822,90 + R\$ 743.792,05 + R\$ 716.805,53 = R\$ 2.064.420,48 e R\$

463.268,72 + R\$ 335.602,32 + R\$ 566.232,76 = R\$ 1.365.103,80), montantes estes que foram utilizados pela própria Impugnante e também cedidos a empresas do mesmo grupo econômico para fins de quitação de parcelamento, nos termos da Lei nº 13.043/2014, o que confirma a nulidade da autuação por falta de motivação”.

131. Alternativamente, “... esclarece que sendo acolhidos os demais fundamentos do item II, e seus subitens, da Impugnação os saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL serão reestabelecidos em montantes suficientes para legitimar integralmente as compensações por ela realizadas em 31/12/2005”.

132. É o relatório.

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora julgou procedente em parte a impugnação, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

SOBRESTAMENTO. FALTA DE PRESSUPOSTOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o Processo até sua decisão final.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

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.

TRATADOS INTERNACIONAIS. INAPLICABILIDADE.

A existência de Tratado Internacional com o país de localização da investida não ilide a incidência da norma que consta do art. 76 da Lei nº 12.973/2014.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária autoriza o procedimento.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

LUCROS NO EXTERIOR. CRÉDITO PRESUMIDO. CSLL. INAPLICABILIDADE.

Nos termos do art. 28 da IN RFB nº 1.520/2014, até o ano-calendário de 2022, a controladora domiciliada no Brasil poderá deduzir crédito presumido de imposto no valor de até 9% incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades previstas no § 1º. O crédito presumido em questão só se aplica uma única vez ao IRPJ, não cabendo sua utilização como dedução da base de cálculo da CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a fiscalizada apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, pugnando por seu provimento.

Intimada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário, defendendo a manutenção da decisão da DRJ.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço. Porém, do exame dos autos, considero que o processo não reúne condições de julgamento, pelos motivos que passo a expor.

Síntese dos Fatos

Trata-se de autos de infração de exigência de IRPJ e CSLL, acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, bem como de multa isolada de 50% sobre estimativas supostamente não recolhidas, formalizados em face da Ambev S/A, na qualidade de

sucessora por incorporação de Cervejarias Reunidas Skol Caracu S/A, a quem a fiscalização imputa a prática das seguintes infrações:

1. Falta de adição de lucros de controladas no exterior: Alegada ausência de adição de lucros referentes às controladas AMPAR (Bélgica), GUINNESS CA, LABATT e MILL (Canadá), LINTHAL e ORIENTAL (Uruguai) e RELATOR (Argentina).

2. Compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL: Utilização de saldos de prejuízos que a fiscalização considerou inexistentes após revisão de autuações e parcelamentos anteriores.

3. Falta de pagamento de estimativas mensais: Suposta ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL de setembro a dezembro de 2015, resultando na aplicação de multa isolada de 50%.

Em defesa inicial, após esclarecer que pagaria os valores lançados a título de IRPJ e CSLL integralmente em relação à controlada uruguaia ORIENTAL (item 7.1.6 do TVF) e parcialmente no tocante à controlada canadense MILL (item 7.1.5 do TVF) (comprovantes de recolhimento juntados às fls. 3050/3052), o Contribuinte pugnou pela improcedência das infrações, com base nos seguintes fundamentos:

Quanto à suposta falta de adição de lucros das controladas no exterior (item 7.1 do TVF):

(i) O Sr. Fiscal autuante deixou de considerar o crédito presumido adicional ao qual a Recorrente faz jus sobre a parcela dos lucros auferidos no exterior pelas controladas GUINNESS CA, LABATT e MILL;

(ii) A fiscalização também deixou de considerar o direito da Recorrente à compensação adicional do crédito relativo imposto pago no exterior;

(iii) De todo modo, os Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal firmados com Argentina, Bélgica e Canadá impedem a tributação dos lucros auferidos pelas controladas da Recorrente situadas nesses países, quais sejam: RELATOR, AMPAR, GUINNESS CA, LABATT, MILL E LINTHAL);

Quanto à suposta compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL (item 7.3 do TVF):

(iv) Ao apurar o saldo de prejuízo fiscal do período de 01.01.2002 até a cisão parcial da Recorrente em 04.02.2002, o i. Fiscal autuante incorreu em erro aritmético;

(v) Faltam aos autos de infração elementos mínimos que indiquem a origem de parte das supostas compensações/utilizações de resultados negativos em anos anteriores, o que prejudicou o exercício da ampla defesa da Recorrente, maculando as autuações fiscais de nulidade parcial;

(vi) Parte dos ajustes realizados pela fiscalização nos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL decorre de autos de infração anteriores que foram total ou

parcialmente cancelados, com a consequente reversão de todo ou parte do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa “consumidos” nos respectivos processos administrativos;

(vii) Parte dos ajustes considerados pela fiscalização nos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL estão sendo questionados na esfera judicial, nos autos dos Mandados de Segurança nº 5005096-26.2017.4.03.6100, 5002307-83.2019.4.03.6100 e 5032263-81.2018.4.03.6100, sendo manifesta a relação de prejudicialidade existente entre o presente feito e os referidos processos judiciais, impondo-se, pois, o seu sobrestamento;

(viii) Caso assim não se entenda, é de rigor que sejam então aplicadas as decisões judiciais atualmente vigentes, as quais implicam a reversão de parte dos saldos desconsiderados pela fiscalização, sob pena de descumprimento de decisão judicial;

Quanto ao lançamento da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas mensais

(ix) A legislação tributária permite a compensação do imposto pago no exterior não aproveitado em determinado período de apuração com os recolhimentos mensais de estimativas;

(x) O nosso ordenamento jurídico não admite a aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamento das estimativas mensais com outras penalidades relacionadas à mesma suposta infração; e

(xi) Não houve insuficiência de pagamento do IRPJ e CSLL ao final do ano-base 2015, sendo descabida a exigência da multa isolada por ausência de prejuízo ao fisco.

Ao apreciar a Impugnação apresentada, a DRJ julgou-a parcialmente procedente, porém manteve integralmente o crédito tributário. Os pontos específicos que a DRJ reconheceu a favor da Recorrente foram:

- 1. Erro de Cálculo da Fiscalização:** A DRJ concordou com a alegação da Recorrente de que a fiscalização cometeu um erro material ao calcular o saldo de prejuízo fiscal acumulado em 2002. A decisão reconheceu a necessidade de adicionar R\$ 1.101.026,93 ao saldo de prejuízo fiscal da empresa. (Acórdão DRJ, parágrafo 195)
- 2. Reversão de Compensações de Processo Anterior Cancelado:** A Recorrente argumentou que prejuízos fiscais e bases negativas utilizados em um processo administrativo anterior (nº 16643.720032/2013-22) deveriam ser integralmente restituídos, pois aquele auto de infração foi definitivamente cancelado. A DRJ acatou parcialmente este ponto, determinando a reintegração dos valores que a fiscalização havia glosado com base nesse processo cancelado (Acórdão DRJ, parágrafos 249, 251, 254, 256).
- 3. Ajustes nos Saldos Anteriores a 2008:** A DRJ também reanalisou a composição do saldo de base negativa da CSLL anterior a 2008 e, com base nos processos administrativos mencionados pela Recorrente, ajustou o saldo, reconhecendo um valor adicional de R\$ 922.620,52 a favor da empresa (Acórdão DRJ, parágrafo 219).

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, pleiteando a reforma parcial da decisão da DRJ e o cancelamento integral das exigências fiscais.

DA ANÁLISE

A lide abrange matérias, divididas em dois grandes temas: (1) o direito a créditos (imposto pago no exterior) sobre lucros de controladas; e (2) a exatidão da recomposição dos saldos de prejuízos fiscais (PF) e bases negativas (BN) de CSLL.

Em ambos os temas, a Recorrente apresenta alegações de que a DRJ baseou-se em premissas formais que ignoraram provas materiais já constantes dos autos (como o laudo da KPMG) ou cometeu novos erros de cálculo e de direito ao tentar corrigir as falhas da fiscalização original.

Da análise dos autos, penso haver necessidade da conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de origem analise o mérito das provas e refaça os cálculos contábeis e fiscais, conforme adiante se esclarece.

1. Conversão em Diligência: Lucros no Exterior

Neste tópico, a controvérsia cinge-se ao direito da Recorrente de compensar o imposto de renda pago no exterior e de aproveitar um crédito presumido adicional decorrente da própria autuação. A fiscalização e a decisão da DRJ negaram o aproveitamento integral dos créditos ao fundamento de que a contribuinte, apesar de intimada, não apresentou uma planilha que individualizasse, por controlada, a decomposição dos valores que compõem o saldo do crédito utilizado na apuração dos tributos (Acórdão DRJ, parágrafos 167 e 173).

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a exigência da fiscalização não possui amparo legal e ignora a documentação probatória já fornecida, notadamente um laudo técnico elaborado por empresa de auditoria independente (KPMG Assessores Ltda.), que atesta a correção dos valores e o cumprimento de todos os requisitos legais.

1.1. Do Crédito de Imposto Pago no Exterior (Tópicos I.1, I.1.1 e I.1.2 do Recurso)

A DRJ negou o direito ao crédito com base no fundamento de que a Recorrente não teria apresentado uma planilha informando, individualmente por controlada, a decomposição dos valores, e que "a opção pela consolidação não dá à contribuinte o direito de deduzir o imposto pago no exterior também de forma consolidada".

Com a devida vênia, a premissa da qual partem as autoridades fiscais parece não encontrar respaldo na legislação aplicável. Conforme bem articulado pela Recorrente, o art. 87 da Lei nº 12.973/2014 estabelece regimes distintos para o aproveitamento do crédito. O § 3º do referido artigo exige a dedução "de forma individualizada por controlada" apenas "no caso de não haver consolidação".

Por outro lado, o § 2º dispõe que, "no caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução [...] o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados". A lei, portanto, parece determinar um tratamento consolidado para o crédito quando os resultados também o são.

A lógica é evidente: se os lucros e prejuízos de múltiplas controladas são adicionados de forma consolidada ao lucro líquido da controladora no Brasil, torna-se faticamente impossível e, portanto, juridicamente inexigível, que a empresa identifique qual parcela do lucro de qual controlada específica compôs o lucro real final.

A obrigação da Recorrente, no regime de consolidação, resume-se a: (i) comprovar o efetivo pagamento do imposto no exterior; (ii) demonstrar que os lucros que deram origem a esse imposto foram incluídos na base de cálculo consolidada no Brasil; e (iii) observar o limite global do crédito.

A Recorrente alega ter cumprido tais requisitos ao apresentar o "Termo de Constatação" elaborado pela KPMG. Este documento, segundo a defesa, não apenas comprova a origem e o recolhimento dos impostos, mas também atesta que a apuração do crédito e a observância dos limites seguiram estritamente a legislação.

1.2. Do Direito ao Crédito Presumido Adicional (Tópicos 1.2 e 1.2.1 do Recurso)

A Recorrente argumenta que a própria autuação fiscal, ao adicionar à sua base de cálculo os lucros das controladas GUINNESS CA, LABATT e MILL (que atuam na fabricação de bebidas), gerou o direito a um crédito presumido adicional de 9% sobre essa parcela adicionada, conforme o art. 87, § 10, da Lei nº 12.973/2014. A Recorrente quantifica este crédito adicional em R\$ 31.963,70, com base no laudo da KPMG.

A decisão da DRJ rejeitou o pleito (parágrafo 157), focando em um erro formal de preenchimento da ECF pela Recorrente, que teria somado o crédito presumido ao valor do imposto pago no exterior em uma única linha (parágrafo 151). A Recorrente contesta, com razão, que um mero erro formal, que foi devidamente esclarecido no curso da fiscalização com a apresentação dos cálculos corretos, não pode suprimir um direito material decorrente da própria lei, invocando o princípio da verdade material.

Fica evidente que o cerne da controvérsia neste tema reside na análise de provas técnicas (Termo de Constatação da KPMG) que, segundo a Recorrente, não foram devidamente valoradas ou refutadas pela autoridade fiscal de origem nem pela DRJ.

2. Conversão em Diligência: Recomposição dos Saldos de PF e BN de CSLL

O segundo pilar da autuação refere-se à glosa de compensações de PF e BN de CSLL realizadas em 2015, ao argumento de que a Recorrente não possuía saldo suficiente.

A DRJ, ao analisar a impugnação, reconheceu diversas falhas nos cálculos da fiscalização e procedeu a uma recomposição dos saldos (parágrafo 258). No entanto, em face destes cálculos, a Recorrente alega que a recomposição promovida contém erros materiais, omissões e, inclusive, um agravamento ilegal da exigência (*reformatio in pejus*).

Tais alegações são de natureza estritamente fática e contábil, e demandam uma nova verificação pela autoridade fiscal. A elucidação desses fatos é indispensável para a correta determinação dos saldos de PF e BN disponíveis para a compensação em 2015.

Para tanto, a autoridade fiscal deverá se manifestar expressamente sobre os cálculos e alegações numéricas apresentadas pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, notadamente:

Agravamento pela DRJ (*Reformatio in Pejus*): A Recorrente alega (item II.3.1 do Recurso) que a DRJ agravou o lançamento ao majorar a glosa relativa ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009.

Glosa em Duplicidade (Lei nº 13.043/2013): A Recorrente alega (item II.3.2 do Recurso) que os valores de R\$ 1.365.103,80 (PF) e R\$ 2.064.420,32 (BN) foram glosados em duplicidade: uma vez na linha de 2013 dos demonstrativos da fiscalização (Demonstrativos 15 e 16 do TVF) e novamente dentro do montante total do parcelamento de 2014 (R\$ 277M de PF e R\$ 328M de BN), pois estes últimos já conteriam os primeiros, conforme tabela demonstrativa no Recurso.

Omissão de Reversão de PF: A Recorrente sustenta (item II.4 do Recurso) que a DRJ, ao analisar os processos nº 10830.010605/2007-74 e 16561.000200/2007-21, ajustou corretamente os saldos de Base Negativa de CSLL (parágrafo 219), mas omitiu-se em realizar o ajuste correspondente nos saldos de Prejuízo Fiscal decorrentes das mesmas decisões, deixando de reverter os valores de R\$ 4.459.666,19 (proc. .../2007-74) e R\$ 76.797.334,65 (proc. .../2007-21).

Reversão Incompleta: A Recorrente afirma (item II.2 do Recurso) que a DRJ, ao reverter os efeitos do processo cancelado nº 16643.720032/2013-22 (parágrafos 246-257), considerou apenas os saldos de períodos anteriores que haviam sido consumidos, mas deixou de reverter os valores de PF e BN gerados e consumidos no próprio período (anos-base 2008, 2009 e 2010), conforme tabela apresentada no Recurso.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a Unidade de Origem se manifeste de forma circunstanciada sobre as provas e argumentos acima articulados e apresentados pela Recorrente, respondendo objetivamente aos seguintes quesitos:

A. Quanto aos Lucros no Exterior:

Analise o "Termo de Constatação" da KPMG (fls. 3054/3100) e seus anexos, e informe: a. Se o laudo comprova a origem (composição individualizada por controlada) e o efetivo pagamento do imposto no exterior no montante total consolidado de R\$ 152.708.354,23 (para as consolidadas) e R\$ 1.513.400,50 (para as não consolidadas, incluindo R\$ 82.116,68 da GUINNESS CA). b. Se o laudo demonstra que os resultados auferidos pelas controladas que pagaram o imposto no exterior compuseram a base de cálculo consolidada do IRPJ e da CSLL da Recorrente em 2015. c. Se a metodologia de cálculo do laudo para apurar o limite de dedução observa os ditames do art. 30, §§ 8º a 10, da IN RFB nº 1.520/2014.

Considerando a alegação da Recorrente de que o erro no preenchimento da ECF (soma do crédito presumido com imposto pago na mesma linha) foi um vício formal sanado na fiscalização, informe, com base no laudo da KPMG e nos esclarecimentos prestados: a. Se a adição de lucros das controladas GUINNESS CA, LABATT e MILL, promovida pelo auto de infração, gera o direito ao crédito presumido de 9% (art. 87, § 10, da Lei nº 12.973/2014). b. Se o valor do crédito presumido adicional a que a Recorrente teria direito é, de fato, R\$ 31.963,70.

B. Quanto à Recomposição dos Saldos de PF e BN de CSLL:

A autoridade fiscal deverá analisar os cálculos e alegações numéricas específicas apresentadas pela Recorrente em seu Recurso Voluntário (Tópico II e subtópicos) e responder ao seguinte:

Sobre o Agravamento (Lei 11.941/09): Confirme se a decisão da DRJ de fato majorou a glosa referente ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, em comparação com o valor lançado pela fiscalização, e se isso configura *reformatio in pejus*.

Sobre a Duplicidade (Lei 13.043/14): Verifique a alegação de duplicidade (item II.3.2 do Recurso): os valores de R\$ 1.365.103,80 (PF) e R\$ 2.064.420,32 (BN), glosados na linha de 2013 (Lei 13.043/14), estão também incluídos nos totais glosados em 2014 (R\$ 277.434.069,68 de PF e R\$ 328.782.121,89 de BN)?

Sobre a Omissão de Reversão de PF (Processos de 2002): Esclareça a alegação de omissão no acórdão da DRJ (item II.4 do Recurso): A DRJ reajustou o saldo de BN da CSLL (para. 219) com base nos processos nº 10830.010605/2007-74 e 16561.000200/2007-21. Confirme se a alegação da Recorrente procede e se deveriam também ter sido revertidos ao saldo de Prejuízo Fiscal os valores de R\$ 4.459.666,19 (proc. .../2007-74) e R\$ 76.797.334,65 (proc. .../2007-21).

Sobre a Reversão Incompleta (Proc. .../2013-22): Esclareça a alegação de reversão incompleta (item II.2 do Recurso): A reversão determinada pela DRJ (para. 246-257) do processo cancelado nº 16643.720032/2013-22 incluiu os valores de PF e BN apurados no próprio período (anos-base 2008, 2009 e 2010) que foram consumidos naquele auto, ou reverteu apenas os saldos consumidos de períodos anteriores?

Diante das respostas aos itens acima, apresente uma nova planilha de recomposição dos saldos de Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL da Recorrente, demonstrando se havia ou não saldo suficiente para as compensações efetuadas em 2015.

Após, elaborar relatório circunstanciado sobre o resultado da diligência, podendo ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise da lide, e, em seguida, cientificar o contribuinte sobre o seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, independente de sorteio.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA