



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17459.720033/2024-70</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	1302-001.355 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	AMBEV S.A. 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 relatório e voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Sérgio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de processo administrativo fiscal referente aos Autos de Infração lavrados em desfavor da AMBEV S.A. Os autos foram lavrados em 31/10/2024, pela Delegacia de Operações Especiais de Fiscalização (DEOPE/SPO), abrangendo o ano-calendário de 2019. O crédito tributário total exigido inicialmente foi de R\$ 1.168.345.729,43, discriminado em Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 489.191.329,28, Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido (CSLL) em dois lançamentos totalizando R\$ 28.227.975,35 e R\$ 157.995.390,60, e Multa Regulamentar no valor de R\$ 492.931.034,20.

As infrações que motivaram os lançamentos, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 7883/8013, são as seguintes:

- (i) Lucros Auferidos no Exterior, não computados no Lucro Real, totalizando R\$ 146.248.331,03 para o IRPJ e R\$ 13.162.349,79 para a CSLL;
- (ii) Compensação Indevida do Imposto de Renda Incidente no Exterior, com valor apurado de R\$ 178.640.084,27 para o IRPJ e R\$ 73.671.262,99 para a CSLL, além de crédito presumido apurado a maior no montante de R\$ 12.901.595,59 para o IRPJ; e
- (iii) Apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com Informações Inexatas, Incorretas ou Omitidas, totalizando R\$ 492.931.034,20. A fiscalização também arguiu a existência de transferências indevidas de ágio para a controlada direta Ambev Luxemburgo, com subsequentes amortizações que artificialmente reduziram os estoques de prejuízos acumulados para o ano de 2019, impactando o preenchimento da ECF, embora não tenha gerado exigência de tributo diretamente.

A fiscalizada apresentou **Impugnação** em 06/12/2024, fls. 8051/8165. Em sua defesa, a Recorrente arguiu, em síntese:

- (i) a impossibilidade de questionamento dos lucros apurados pela Ambev Luxemburgo em balanço auditado e de acordo com as normas luxemburguesas, citando precedentes administrativos favoráveis do CARF;
- (ii) a improcedência da acusação fiscal de falta de propósito negocial no registro dos ágios (denominados "Labatt" e "Quinsa" ou "Linthal");
- (iii) a violação do Tratado Brasil-Argentina para evitar a dupla tributação, impedindo a tributação dos lucros de suas controladas Hohnneck S.A. e Lambic Holding S.A.;
- (iv) a incorreção da glosa de variação cambial dos resultados de controladas estrangeiras, sustentando que a legislação não permite a tributação da variação cambial atrelada a investimentos em controladas indiretas como parte integrante do lucro da controlada direta;
- (v) a ocorrência de mudança de critério jurídico pela fiscalização, vedada pelo artigo 146 do CTN, em relação ao tratamento da variação cambial de investimentos em controladas estrangeiras;
- (vi) a prejudicialidade externa do processo, requerendo o sobrestamento até o julgamento definitivo do PAF nº 17459.720055/2023-59;

- (vii) a existência de saldo suficiente de imposto pago no exterior, em períodos anteriores e no próprio ano-base, para absorver os lucros não tributados, inclusive os de Banks Holdings Limited e Plastic Containers Limited;
- (viii) a incorreção dos critérios de apuração do crédito presumido e a suficiência dos créditos totais para quitar o débito;
- (ix) a improcedência da multa regulamentar por inexatidões na ECF, alegando divergência interpretativa, aplicação concomitante indevida de multas (princípio da consunção e *bis in idem*), e equívocos nos cálculos da multa (erro de conversão para LAScan e decadência para NCAQ S.C.).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ06), por meio do Acórdão nº 106-048.920, proferido em 05/05/2025, decidiu julgar a **impugnação parcialmente procedente**. No mérito, o acórdão:

- (i) manteve a glosa das amortizações de ágio na Ambev Luxemburgo, refutando as alegações de incompetência do Fisco para auditar contas estrangeiras, sob o fundamento de que a fiscalização visava a coibir operações artificiais que impactaram a base tributável brasileira;
- (ii) manteve a tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, incluindo as argentinas Hohnneck S.A. e Lambic Holding S.A., rejeitando a tese de violação dos tratados para evitar a bitributação, com base no entendimento da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2013;
- (iii) rechaçou a exclusão da variação cambial nos resultados das controladas estrangeiras, argumentando que o artigo 77 da Lei nº 12.973/14 se aplica apenas à controladora brasileira e que o resultado de empresas estrangeiras deve ser apurado segundo a legislação comercial do país de domicílio;
- (iv) afastou a alegação de mudança de critério jurídico (Art. 146 do CTN), por considerar que os elementos fático-probatórios dos processos anteriores eram distintos;
- (v) rejeitou o pedido de sobrestamento do processo, considerando que a impugnação do processo nº 17459.720055/2023-59 já havia sido julgada em primeira instância;
- (vi) manteve parcialmente a glosa de dedução de imposto pago no exterior, após reanalisar os comprovantes apresentados pela Recorrente e reconhecer a comprovação de valores adicionais para algumas controladas (Cervecería Bucanero S.A., Cervecería Nacional S. de R.L. e Distribuidora Comercial Group S. de R.L.);
- (vii) cancelou a glosa de dedução de crédito presumido no valor de R\$ 12.901.595,59, mas manteve as glosas de excesso de dedução de IR pago no

exterior (R\$ 178.640.084,27 para IRPJ e R\$ 73.671.262,99 para CSLL), ajustando o saldo de IR a transportar para R\$ 248.861.981,56; e

- (viii) manteve integralmente a Multa Regulamentar por incorreções na ECF, rejeitando as teses de divergência interpretativa, consunção, *bis in idem*, desproporcionalidade, e erros fáticos na conversão de moedas (LAScan) e nos ajustes de prejuízos (NCAQ).

O acórdão restou assim ementado:

**PROCESSO 17459.720033/2024-70**

ACÓRDÃO 106-048.920 – 3ª TURMA/DRJ06

SESSÃO DE 5 de maio de 2025 INTERESSADO AMBEV S.A.

CNPJ/CPF 07.526.557/0001-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

TRANSFERÊNCIA INDEVIDA DE ÁGIO PARA CONTROLADA NO EXTERIOR.

Constatada a ausência de substância econômica e de propósitos negociais nas operações engendradas pela contribuinte, das quais resultou a indevida transferência de ágio para controlada direta no exterior, seguida de amortizações indevidas em seu resultado, impõe-se, para fins fiscais, a desconsideração de seus efeitos ilícitos.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. ACORDOS PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO.

A tributação no Brasil de lucros auferidos por intermédio de controlada no exterior não é afastada por tratado internacional firmado pelo País para evitar a bitributação, por não se estar tributando os lucros da empresa no exterior, mas os lucros auferidos pela controladora brasileira.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL.

O expurgo da variação cambial dos lucros auferidos pelas controladas no exterior a serem tributados no País dirige-se tão somente à controladora domiciliada no Brasil.

VALORES DEMONSTRADOS NOS RESULTADOS DAS INVESTIDAS. APURAÇÃO.

O resultado auferido no exterior por intermédio de investida deve ser apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

DEDUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PAGO NO EXTERIOR

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. O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira 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 ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa, e estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado.

#### IR PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO. NÃO CONSOLIDAÇÃO.

A dedução do IR pago no exterior será efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por cada investida cujo resultado não tiver sido consolidado com o de outras investidas.

#### IR PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS SUBSEQUENTES.

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

#### SALDO DE IR PAGO NO EXTERIOR. CONTROLE NA PARTE B DO LALUR.

Cabe ao sujeito passivo o ônus de provar a subsistência de eventuais saldos compensáveis controlados na Parte B do Lalur.

#### IR PAGO NO EXTERIOR. CRÉDITO PRESUMIDO. LIMITE.

A dedução de créditos, sejam presumidos ou referentes ao imposto pago no exterior, não pode superar o tributo apurado no Brasil.

#### CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

O crédito presumido deverá ser calculado sobre a parcela positiva computada no lucro real.

#### ECF. APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INCORRETAS. MULTA.

Ao sujeito passivo que apresentar ECF com inexatidões, incorreções ou omissões, aplica-se a multa regulamentar de três por cento, não inferior a R\$ 100,00, do valor omitido, inexato ou incorreto. A multa será reduzida em cinquenta por cento se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

#### LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Diante da procedência parcial da impugnação e do valor cancelado, houve **recurso de ofício** por parte da Fazenda Nacional, requerendo o restabelecimento integral da glosa do crédito presumido de R\$ 12.901.595,59.

A Recorrente, por sua vez, interpôs **recurso voluntário** (fls. 11085/11230), reiterando suas alegações e buscando a insubsistência dos lançamentos fiscais remanescentes.

No recurso voluntário, a Recorrente insistiu na improcedência das glosas de ágio na Ambev Luxemburgo, na violação do Tratado Brasil-Argentina, na indevida tributação da variação cambial das controladas argentinas, na aplicação do Art. 146 do CTN, na suficiência dos créditos de IR pago no exterior e na ilegalidade da multa regulamentar.

Adicionalmente, a Recorrente anexou ao seu Recurso Voluntário uma "Ficha Técnica" elaborada pela KPMG Assessores Ltda., acompanhada de diversos anexos e traduções juramentadas, com o objetivo de complementar a comprovação dos créditos de imposto pago no exterior e de refutar as objeções levantadas pela DRJ, detalhando ponto a ponto as supostas falhas na análise documental realizada em primeira instância.

A Fazenda Nacional apresentou **contrarrazões** ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício, defendendo a manutenção da decisão da DRJ e o restabelecimento da glosa do crédito presumido.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Antes de ingressar no exame das preliminares e do mérito recursal, entendo necessário **converter o julgamento em diligência**, para complementação probatória e saneamento de pontos fático-documentais que se mostram determinantes para a adequada solução do litígio, especialmente no que tange (i) à comprovação e qualificação dos documentos de imposto sobre a renda pago no exterior (com reflexos diretos nos limites de dedução e na correção das glosas), (ii) à consistência e rastreabilidade dos demonstrativos de crédito presumido e sua base de cálculo, e (iii) à exata delimitação da base de cálculo da multa regulamentar por ECF e a correlação entre “valores inexatos/incorretos/omitidos” e os respectivos registros/linhas autuadas.

Explico.

Conforme a sistemática do processo administrativo fiscal, a busca pela verdade material é um dos pilares que norteiam a atuação dos órgãos julgadores, impondo a eles a

incumbência de zelar pela completa elucidação dos elementos fático-probatórios antes de proferir uma decisão de mérito definitiva.

Observa-se que a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, trouxe aos autos novos elementos, consubstanciados em uma "Ficha Técnica" elaborada pela KPMG Assessores Ltda., acompanhada de vasta documentação e traduções juramentadas, a fim de contrapor as objeções levantadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em relação à comprovação dos créditos de imposto pago no exterior.

Tais objeções foram expressas em diversos pontos do acórdão de primeira instância e foram determinantes para a manutenção de parte significativa das autuações fiscais, impactando diretamente o montante do IRPJ e da CSLL exigidos, bem como o saldo de imposto pago no exterior a ser transportado para exercícios futuros.

A Recorrente detalhou, com o auxílio da referida Ficha Técnica da KPMG, as seguintes questões fático-probatórias que, em seu entender, não foram devidamente apreciadas ou que requerem nova valoração:

**Em primeiro lugar**, no que concerne à Cervecería Boliviana Nacional (CBN), a DRJ desconsiderou o crédito de imposto pago no exterior no valor de R\$241.713.201,47, sob o argumento de que o documento apostilado ("CELIDETH OCHOA CASTRO") não constava no "Formulário 500", tido como hábil para comprovar o pagamento do imposto. Contudo, a Recorrente, por meio da Ficha Técnica, esclareceu que a folha de encerramento da apostila faz referência expressa ao "Formulário 500" e ao seu número de ordem e data, indicando a correta vinculação entre os documentos e infirmando a objeção da DRJ.

**Em segundo lugar**, para a Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G, a DRJ rejeitou o valor de R\$ 168.510.107,11 por ausência de tradução juramentada das telas de consulta do sistema da AFIP e do artigo 56 da Ley nº 11683, além de não reconhecer comprovantes adicionais de retenções sob o código "217 – SICORE – Impto a las ganancias". A Recorrente, no entanto, apresentou as traduções juramentadas faltantes e, por meio da KPMG, esclareceu a natureza das retenções "retencion" e "percepcion", vinculando-as a rendimentos de vendas e importações, respectivamente, com amostras da contabilização dos rendimentos auferidos.

**Em terceiro lugar**, em relação à CERVEPAR S.A., a DRJ não aceitou o crédito de R\$47.689.482,73, alegando ausência de tradução juramentada, falta de reconhecimento pelo órgão arrecadador e a natureza precária de "Adiantamento IRACIS" (Antecipos de Impuesto a la Renta). A Recorrente, através da Ficha Técnica, apresentou as traduções juramentadas, reforçou que os documentos são oficiais do órgão arrecadador paraguaio (SET) e demonstrou, via "Declaración Jurada 101", o imposto definitivo devido e o saldo credor remanescente, atestando a legitimidade do crédito no montante de R\$43.251.876,90.

**Em quarto lugar**, para as controladas canadenses Labatt Brewing Company Limited, Mill Street Brewpub Inc, Mill Street Brewpub (Ottawa) Inc e Trillium Beverage Inc, a DRJ desconsiderou créditos no total de R\$465.920.129,83, R\$211.118,10, R\$146.872,04 e

R\$2.937.676,67, respectivamente, alegando que os comprovantes eram apenas "agendamentos" de pagamento e que extratos apresentados não tinham tradução juramentada ou reconhecimento do órgão arrecadador. A Recorrente rebateu, afirmando que os extratos são dos próprios sistemas dos órgãos arrecadadores canadenses, comprovando a liquidação do imposto, e que as traduções juramentadas foram incluídas na Ficha Técnica.

**Em quinto lugar**, no que diz respeito à Latin America South Investment (LASI), a DRJ não comprovou o crédito de R\$ 1.410.728,88, questionando a validade do "Modelo 202" como comprovante de pagamento e a ausência de tradução juramentada dos extratos bancários, além de exigir a demonstração de que os adiantamentos não foram objeto de restituição ou compensação. A Recorrente, pela Ficha Técnica, apresentou a "declaração modelo 200" como comprovação do imposto definitivo devido na Espanha e incluiu as traduções dos extratos bancários.

**Em sexto lugar**, quanto às controladas panamenhas Cervecería Nacional S. de R.L. e Distribuidora Comercial Group S. de R.L., a DRJ reconheceu parcialmente os créditos, mas rejeitou outra parte por falta de consularização ou apostilamento. A Recorrente informou que os documentos foram emitidos pela Direção Geral de Impostos (DGI) do Panamá através do sistema "e-Tax 2.0", em conformidade com resoluções locais, e que a parte indeferida se refere à compensação de imposto devido no momento da fusão das sociedades, cujo processo ainda não foi concluído nos sistemas fiscais panamenhos, impedindo o apostilamento.

**Por fim**, no caso da Eco de Los Andes S.A., a DRJ desconsiderou o crédito de R\$732.394,41 por falta de tradução juramentada e por ser "guia de compensação autodeclarada", além de exigir a observância do artigo 27 da IN RFB nº 1.520/14 para as retenções. A Recorrente apresentou as traduções faltantes e esclareceu, via KPMG, a legitimidade das retenções "retencion" e "percepcion" com base em vendas e importações.

Pois bem.

Do exame da documentação e dos esclarecimentos apresentados pela Recorrente, inclusive dos elementos novos do recurso voluntário (com a Ficha Técnica da KPMG), verifica-se que parte relevante das objeções que embasaram as glosas de crédito de imposto pago no exterior demanda reanálise técnica pela autoridade fiscal. A volumetria documental e as particularidades da legislação de cada país envolvido recomendam apuração minuciosa no âmbito da fiscalização. Persistindo dúvidas substanciais quanto a determinados montantes e diante da impugnação específica dos fundamentos de rejeição, não se mostra possível, nesta fase, proferir decisão de mérito segura, impondo-se, à luz do princípio da verdade material, o saneamento da instrução.

Embora a diligência seja usualmente anterior ao julgamento de primeira instância, admite-se a conversão do julgamento em diligência em instâncias superiores quando houver fatos novos ou necessidade de complementação probatória, especialmente em casos complexos. A reanálise deverá observar as formalidades exigidas no Brasil (consularização/apostilamento e



tradução juramentada) e confrontar a literalidade dos documentos estrangeiros com a legislação local aplicável. A diligência permitirá a elaboração de novo laudo/parecer técnico, com exame aprofundado da documentação complementar, inclusive quanto à natureza dos pagamentos, de modo a consolidar os valores passíveis de aproveitamento (imposto pago no exterior e crédito presumido) e seus reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL. Somente após essa completa elucidação será possível julgamento de mérito consistente, reduzindo risco de insegurança jurídica e de reiteração da controvérsia.

Assim, voto por converter o julgamento em diligência fiscal para que a área de fiscalização competente proceda à reanálise dos documentos comprobatórios do imposto pago no exterior e dos esclarecimentos prestados pela AMBEV S.A. em sede de Recurso Voluntário, às fls. 11231 e seguintes, especialmente a "Ficha Técnica" da KPMG Assessores Ltda. e seus anexos, a fim de:

1. Verificar a correta comprovação dos pagamentos de Imposto de Renda no exterior para todas as controladas e coligadas envolvidas, especialmente aquelas cujos créditos foram total ou parcialmente rejeitados pela DRJ, considerando as exigências de tradução juramentada, consularização/apostilamento e a natureza dos pagamentos conforme a legislação local;
2. Quantificar o montante exato dos créditos de Imposto de Renda pago no exterior e do crédito presumido passíveis de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL da Recorrente para o ano-calendário de 2019, bem como o saldo a ser transportado para exercícios futuros;
3. Reavaliar os reflexos dessas reanálises sobre os valores lançados a título de IRPJ, CSLL e Multa Regulamentar;
4. Manifestar-se em relação aos argumentos abordados pela Contribuinte no item III.4 do Recurso Voluntário; e
5. Apresentar Relatório Conclusivo que contenha as conclusões dessa nova análise e os novos cálculos, se houver, devidamente fundamentados.

A unidade preparadora deverá intimar a contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, apresentar suas razões. Após o cumprimento da diligência, os autos deverão retornar a este órgão julgador para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão**

RESOLUÇÃO 1302-001.355 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17459.720033/2024-70

DOCUMENTO VALIDADO