



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720043/2021-22</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.318 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMBEV S.A. E FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	AMBEV S.A. E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA.

As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (IN 213/02 e IN n. 1520 de 2014). A tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95, atualizada pela Lei 12.973 de 2014, significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira.

LUCROS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO.

Na apuração do resultado consolidado das investidas no exterior, para fins de tributação no Brasil, devem ser considerados os valores positivos e negativos de cada controlada, para a correta apuração da base de cálculo dos tributos.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA DO MÊS DE DEZEMBRO.

É incabível a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais em relação ao mês de dezembro, quando o resultado foi apurado com base em balanço de suspensão ou redução. Neste caso a obrigação do contribuinte se confunde com a obrigação de recolhimento do ajuste anual.

MULTA REGULAMENTAR. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. APLICAÇÃO NA ESFERA TRIBUTÁRIA.

Quando há o lançamento por falta de recolhimento de tributo, inequivocamente haverá incorreções nas obrigações acessórias. A mesma conduta gera duas infrações, desse modo, a mais grave, sem dúvida, absorve a mais simples. Aplica-se o princípio da consunção.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a compensação do resultado da controlada Ambev Luxemburgo, no AC 2016, no valor de R\$ 263.204.305,86; vencidos os Conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga (Relator) e Edmilson Borges Gomes; ii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para: a) afastar os créditos tributários constituídos em relação ao lucros auferidos no exterior pelas investidas; b) afastar a multa isolada em relação ao mês de dezembro de 2016; c) afastar as multas regulamentares em relação à ECF; d) negar provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

(documento assinado digitalmente)

**Efigênio de Freitas Júnior** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** – Relator

(documento assinado digitalmente)

**Jeferson Teodorovicz**, Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª TURMA/DRJ05 (Acórdão 105-007.864, e-fls. 21268 e ss.) que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Assim consta do dispositivo do voto condutor da Decisão recorrida:

**CONCLUSÃO**

*Por todo o exposto, voto por julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, para:*

- a) manter a revisão relativa ao investimento na LABATT e na QIB/QUINSA;*
- b) exonerar a exigência de IRPJ e CSLL, conforme os cálculos efetuados durante o voto;*
- c) consequentemente, exonerar os acréscimos legais (multa de 75% e juros de mora) sobre os lançamentos de IRPJ e CSLL;*
- d) manter em parte a multa isolada de IRPJ no valor de R\$ 14.453.982,58, conforme os cálculos efetuados durante o voto;*
- e) manter em parte a multa isolada de CSLL no valor de R\$ 23.410.253,93, conforme os cálculos efetuados durante o voto;*
- f) manter em parte a multa regulamentar, no valor de R\$ 868.069,75*

A ciência dos Autos de Infração e TVF foi em 23/11/2021 (cf. e-fl. 15203).

Pelo valor exonerado houve a interposição do Recurso de Ofício

Reproduzo abaixo as principais partes de cada ato processual.

**Do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 3487 e ss.)****2.1.1 DA CONSTITUIÇÃO DA AMBEV LUXEMBURGO E DA ORIGEM DOS ÁGIOS EM ESTUDO**

A Autoridade Fiscal detalha a criação da Ambev Luxemburgo e a origem dos ágios (goodwill) que investigados.

Criação da Ambev Luxemburgo:

- *A Ambev Luxemburgo foi criada em 17/12/2012, em Luxemburgo, como uma sociedade de responsabilidade limitada ("limited liability company").*
- *Seu único sócio inicial era a Labatt Holding A/S, uma empresa dinamarquesa com diversas denominações anteriores (Labatt AS, Labatt Holding ApS).*
- *O capital social inicial era de aproximadamente R\$ 1.58 bilhões, dividido em ações de R\$ 1,00 cada.*
- *A Labatt Holding A/S integralizou a totalidade do capital social, e a Ambev Luxemburgo registrou um ágio na emissão de ações de cerca de R\$ 14.23 bilhões.*
  - Este ágio surgiu porque a Labatt Holding A/S integralizou o capital não com dinheiro, mas com ações de outras empresas:
    - 100% das ações da Labatt Brewing Company Limited (Canadá)
    - 100% das ações da Quilmes International Bermudas Ltd (Bermudas)
    - 100% das ações da Ampar BVBA (Bélgica)
    - O valor total destas ações superou o capital social da Ambev Luxemburgo, gerando o ágio.

Transferência de ações e liquidação da Labatt Holding A/S:

- *Três dias após a sua criação (20/12/2012), a Labatt Holding A/S transferiu todas as suas ações da Ambev Luxemburgo para:*
  - Companhia de Bebidas das Américas - Ambev (Brasil): 89,83% das ações da Ambev Luxemburgo
  - Cervejarias Reunidas Skol Caracu S.A. (Brasil): 10,17% das ações da Ambev Luxemburgo

Após esta transferência, a Labatt Holding A/S foi liquidada.

Origem dos ágios em estudo:

- *A maior parte do ágio registrado pela Ambev Luxemburgo (cerca de R\$ 9,43 bilhões) refere-se à Labatt Brewing Company Limited (Canadá).*
- *Outro ágio significativo (aproximadamente R\$ 610 milhões) está relacionado à Quilmes International Bermudas Ltd (Bermudas).*
- *Estes ágios já existiam na Labatt Holding A/S antes da criação da Ambev Luxemburgo e foram transferidos para esta última como parte da integralização do capital social.*
- *A autoridade fiscal questiona a legitimidade destes ágios e a sua amortização pela Ambev Luxemburgo, alegando que estas operações foram realizadas sem propósito negocial e com o objetivo de reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil.*

Na sequência, o AFRFB explica o contexto para a investigação dos ágios da Ambev Luxemburgo, explicando a sua origem e levantando questões sobre a sua legitimidade.

### **2.1.2 DAS IRREGULARIDADES ENVOLVIDAS NAS AMORTIZAÇÕES DO ÁGIO (GOODWILL) RELATIVO À LABATT BREWING COMPANY LIMITED**

Origem do ágio da Labatt:

- *Em 2004, ocorreu uma transação complexa entre a Ambev e a Interbrew (Bélgica), que resultou na aquisição da Ambev pelo grupo Interbrew e na incorporação da Labatt Brewing Company Limited pela Ambev.*
- *A transação envolveu diversos acordos e operações societárias, incluindo a emissão de novas ações da Ambev para a Interbrew como parte do pagamento pela aquisição da Labatt.*
- *O ágio da Labatt surgiu neste contexto.*

Registro do ágio na Labatt Holding A/S:

- *Apesar de a Ambev ser a adquirente da Labatt, o ágio foi registrado na Labatt Holding A/S (Dinamarca), uma empresa do grupo Interbrew e controladora da Labatt Brewing Company Limited.*
- *Este registro ocorreu através de um aumento de capital da Labatt Holding A/S, no qual a Interbrew integralizou o capital com ações da Labatt Brewing Company Limited, gerando um ágio de aproximadamente R\$ 16 bilhões.*
- *A autoridade fiscal questiona a lógica econômica desta operação, argumentando que o ágio deveria ter sido registrado pela Ambev, como adquirente, e não pela Interbrew, como alienante.*

Amortização do ágio e redução dos lucros disponibilizados:

- *Após a aquisição da Ambev, a Labatt Holding A/S (e posteriormente a Ambev Luxemburgo) começou a amortizar o ágio da Labatt, reduzindo seus lucros contábeis.*
- *Como consequência, os lucros a serem disponibilizados pela Labatt Holding A/S e pela Ambev Luxemburgo para a Ambev no Brasil (via Tributação em Bases Universais) foram reduzidos.*
- *A autoridade fiscal argumenta que esta amortização é irregular e visa a um aproveitamento fiscal indevido do ágio no Brasil, já que a legislação brasileira não permite a dedutibilidade fiscal do ágio, exceto em casos específicos (alienação do investimento ou incorporação da investida), o que não ocorreu neste caso.*

Argumentos da autoridade fiscal:

- *A autoridade fiscal afirma que a operação de registro do ágio na Labatt Holding A/S foi artificial e sem propósito negocial, visando apenas à redução da carga tributária da Ambev no Brasil.*
- *A transferência do ágio para uma empresa estrangeira permitiu a sua amortização e consequente redução dos lucros a serem disponibilizados no Brasil, o que não seria possível se o ágio tivesse sido registrado na Ambev.*
- *Este tipo de manobra, segundo a autoridade fiscal, fere os princípios da legislação tributária brasileira e configura uma tentativa de evasão fiscal.*

### **2.1.3 DAS IRREGULARIDADES ENVOLVIDAS NAS AMORTIZAÇÕES DO ÁGIO (GOODWILL) RELATIVO À QUILMES INTERNATIONAL BERMUDAS LTD**

A Autoridade Fiscal expõe a origem e a natureza do ágio relacionado à Quilmes International Bermudas Ltd (QIB) e demonstra por que a sua amortização pela Ambev Luxemburgo é considerada irregular.

Aquisição da Quinsa e da QIB pelo Grupo Ambev:

- *A partir de 2003, o grupo Ambev iniciou a aquisição de ações da Quilmes Industrial S.A. ("Quinsa"), uma holding luxemburguesa que controlava a QIB e suas subsidiárias na América do Sul.*
- *As aquisições foram realizadas pela Ambev (e sua incorporada BAH), NCAQ (Uruguai) e Dunvegan (Uruguai), todas empresas do grupo Ambev.*
- *Estas aquisições envolveram o pagamento de ágio, que foi registrado inicialmente na Ambev e na Dunvegan.*

Transferência do ágio para a Labatt Holding A/S:

- *Em 2010, a Ambev, a NCAQ e a Dunvegan realizaram um aporte de capital na Labatt Holding A/S (Dinamarca), utilizando as ações da Quinsa e da QIB.*
- *Com esta operação, o ágio relativo à Quinsa foi transferido para a Labatt Holding A/S.*
- *Posteriormente, a Quinsa foi liquidada e o controle da QIB e suas subsidiárias passou a ser exercido pela Labatt Holding A/S.*

Amortização do ágio e redução dos lucros disponibilizados:

- *A Labatt Holding A/S (e posteriormente a Ambev Luxemburgo) começou a amortizar o ágio da Quinsa, reduzindo seus lucros contábeis.*
- *Consequentemente, os lucros a serem disponibilizados pela Labatt Holding A/S e pela Ambev Luxemburgo para a Ambev no Brasil foram reduzidos.*
- *A autoridade fiscal argumenta que esta amortização é irregular e visa a um aproveitamento fiscal indevido do ágio no Brasil.*

Argumentos da autoridade fiscal:

- *A autoridade fiscal afirma que a operação de transferência do ágio para a Labatt Holding A/S foi artificial e sem propósito negocial, visando apenas à redução da carga tributária da Ambev no Brasil.*
- *A transferência do ágio para uma empresa estrangeira permitiu a sua amortização e consequente redução dos lucros a serem disponibilizados no Brasil, o que não seria possível se o ágio tivesse sido mantido nas empresas brasileiras do grupo.*
- *A autoridade fiscal destaca que a estrutura de controle da QIB e suas subsidiárias permaneceu praticamente a mesma antes e depois da transferência do ágio, o que reforça o argumento de que a operação teve motivação exclusivamente tributária.*

A Autoridade Fiscal argumenta que o ágio da Quinsa foi ilegitimamente transferido e amortizado, com o objetivo de reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil. A autoridade fiscal busca, portanto, desconsiderar os efeitos fiscais desta operação

### **2.2 DO RESULTADO DA CONTROLADA AMBEV LUXEMBURGO EM 2016**

A Autoridade Fiscal expõe o impacto da amortização dos ágios da Labatt Brewing Company Limited e da Linthal S.A. (anteriormente Quilmes International Bermudas Ltd) no resultado da Ambev Luxemburgo em 2016 e as consequências para a tributação no Brasil.

Amortização dos ágios e redução do resultado:

- *A Ambev Luxemburgo amortizou em 2016 um total de R\$ 842.721.000,00 em ágios, sendo:  
R\$ 808.966.000,00 referente à Labatt Brewing Company Limited  
R\$ 33.755.000,00 referente à Linthal S.A.*
- *Esta amortização reduziu o lucro da Ambev Luxemburgo, resultando em um prejuízo contábil.*

Glosa do ágio e recálculo do resultado:

- *A autoridade fiscal considera a amortização dos ágios irregular, conforme discutido nos subcapítulos anteriores.*

- Portanto, o valor dos ágios amortizados (R\$ 842.721.000,00) é glosado do resultado da Ambev Luxemburgo.
- Com a glosa, o resultado da Ambev Luxemburgo em 2016 passa a ser um lucro de R\$ 263.204.305,86.

Compensação de prejuízos e saldo final:

- Considerando o prejuízo acumulado da Ambev Luxemburgo em 2015 (recalculado em função de outra autuação fiscal), o saldo de prejuízos acumulados em 2016, após a compensação com o lucro apurado, é de R\$ -1.076.006.694,14.

Consequências para a tributação no Brasil:

- Como o saldo final da Ambev Luxemburgo em 2016 é um prejuízo, não há impacto na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Ambev no Brasil neste ano.
- No entanto, a autoridade fiscal lavra o Auto de Infração para registrar a irregularidade e garantir o direito da Ambev ao contencioso administrativo.

Em resumo, este capítulo demonstra como a glosa dos ágios amortizados pela Ambev Luxemburgo altera o seu resultado em 2016 e as implicações para a tributação no Brasil, embora não haja exigência de crédito tributário neste caso específico

### **3.1 DAS CONSTATAÇÕES E DAS INFRAÇÕES RELATIVAS À EMPRESA CERV Y MALT QUILMES NO ANO DE 2016**

A Autoridade Fiscal analisa o resultado da empresa CERV Y MALT QUILMES (Argentina) em 2016 e identifica uma diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil.

Lucro apresentado pela Ambev:

- A Ambev informou um lucro de R\$ 1.505.771.900,16 da CERV Y MALT QUILMES para fins de tributação no Brasil em 2016.

Análise da autoridade fiscal:

- A autoridade fiscal analisou a demonstração de resultado da CERV Y MALT QUILMES e aplicou a taxa de câmbio correta para conversão do lucro em Pesos Argentinos para Reais.
- Com base nesta análise, a autoridade fiscal determinou que o lucro da CERV Y MALT QUILMES em 2016, que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, era de R\$ 1.552.958.898,29.

Diferença a lançar:

- A diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor calculado pela autoridade fiscal é de R\$ 47.186.998,13.
- Este valor é considerado como lucro não disponibilizado à tributação no Brasil e será objeto de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.

Fundamentação legal:

- A autoridade fiscal baseia-se nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 8º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 1.520/2014 para determinar o valor a ser oferecido à tributação.

A Autoridade Fiscal identifica uma diferença no lucro da CERV Y MALT QUILMES que deveria ter sido disponibilizado à tributação no Brasil em 2016. Esta diferença resultará na cobrança de IRPJ e CSLL da Ambev.

### **3.2 DAS CONSTATAÇÕES E DAS INFRAÇÕES RELATIVAS À EMPRESA CND NO ANO DE 2016**

A Autoridade Fiscal analisa o resultado da empresa CND (República Dominicana) em 2016 e identifica uma diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil.

Lucro apresentado pela Ambev:

- A Ambev informou um lucro de R\$ 453.401.356,78 da CND para fins de tributação no Brasil em 2016.

Análise da autoridade fiscal:

- A autoridade fiscal analisou a demonstração de resultado da CND e aplicou a taxa de câmbio correta para conversão do lucro em Pesos Dominicanos para Reais.

- *Com base nesta análise, a autoridade fiscal determinou que o lucro da CND em 2016, que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, era de R\$ 468.355.154,72.*

Diferença a lançar:

- *A diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor calculado pela autoridade fiscal é de R\$ 14.953.797,94.*
- *Este valor é considerado como lucro não disponibilizado à tributação no Brasil e será objeto de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.*

Fundamentação legal:

- *A autoridade fiscal baseia-se nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 8º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 1.520/2014 para determinar o valor a ser oferecido à tributação.*

A Autoridade Fiscal identifica uma diferença no lucro da CND que deveria ter sido disponibilizado à tributação no Brasil em 2016. Esta diferença resultará na cobrança de IRPJ e CSLL da Ambev.

### **3.3 DAS CONSTATAÇÕES E DAS INFRAÇÕES RELATIVAS À EMPRESA FNC NO ANO DE 2016**

A Autoridade Fiscal analisa o resultado da empresa FNC (Uruguai) em 2016 e identifica uma diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil.

Lucro apresentado pela Ambev:

- *A Ambev informou um lucro de R\$ 88.917.642,47 da FNC para fins de tributação no Brasil em 2016.*

Análise da autoridade fiscal:

- *A autoridade fiscal analisou a demonstração de resultado da FNC e aplicou a taxa de câmbio correta para conversão do lucro em Pesos Uruguaios para Reais.*
- *Com base nesta análise, a autoridade fiscal determinou que o lucro da FNC em 2016, que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, era de R\$ 91.857.919,90.*

Diferença a lançar:

- *A diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor calculado pela autoridade fiscal é de R\$ 2.940.277,43.*
- *Este valor é considerado como lucro não disponibilizado à tributação no Brasil e será objeto de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.*

Fundamentação legal:

- *A autoridade fiscal baseia-se nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 8º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 1.520/2014 para determinar o valor a ser oferecido à tributação.*

A Autoridade Fiscal identifica uma diferença no lucro da FNC que deveria ter sido disponibilizado à tributação no Brasil em 2016. Esta diferença resultará na cobrança de IRPJ e CSLL da Ambev.

### **3.4 DAS CONSTATAÇÕES E DAS INFRAÇÕES RELATIVAS À EMPRESA LABATT BREWING CBCA NO ANO DE 2016**

A Autoridade Fiscal analisa o resultado da empresa LABATT BREWING CBCA (Canadá) em 2016 e identifica uma diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil.

Lucro apresentado pela Ambev:

- *A Ambev informou um lucro de R\$ 2.071.866.581,82 da LABATT BREWING CBCA para fins de tributação no Brasil em 2016.*

Análise da autoridade fiscal:

- *A autoridade fiscal analisou a demonstração de resultado da LABATT BREWING CBCA e aplicou a taxa de câmbio correta para conversão do lucro em Dólares Canadenses para Reais.*
- *Com base nesta análise, a autoridade fiscal determinou que o lucro da LABATT BREWING CBCA em 2016, que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, era de R\$ 2.119.816.865,40.*

Diferença a lançar:

- *A diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor calculado pela autoridade fiscal é de R\$ 47.950.283,58.*
- *Este valor é considerado como lucro não disponibilizado à tributação no Brasil e será objeto de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.*

Fundamentação legal:

- *A autoridade fiscal baseia-se nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 8º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 1.520/2014 para determinar o valor a ser oferecido à tributação.*

A Autoridade Fiscal identifica uma diferença no lucro da LABATT BREWING CBCA que deveria ter sido disponibilizado à tributação no Brasil em 2016. Esta diferença resultará na cobrança de IRPJ e CSLL da Ambev.

### **3.5 DAS CONSTATAÇÕES E DAS INFRAÇÕES RELATIVAS À EMPRESA LASI NO ANO DE 2016**

A Autoridade Fiscal analisa o resultado da empresa LASI (Espanha) em 2016 e identifica uma diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, considerando a exclusão da variação cambial.

Lucro apresentado pela Ambev:

- *A Ambev informou um lucro de R\$ 202.334.458,91 da LASI para fins de tributação no Brasil em 2016.*

Análise da autoridade fiscal:

- *A autoridade fiscal analisou a demonstração de resultado da LASI e identificou que o resultado antes do imposto de renda na moeda local (Euros) era de 568.838.330,43.*
- *A Ambev explicou que deste valor deveriam ser deduzidos os dividendos recebidos de terceiros (513.937.025,63 Euros) e a variação cambial (17.890.423,09 Euros).*
- *No entanto, a autoridade fiscal destaca que a variação cambial não deve ser excluída do cálculo do lucro a ser disponibilizado no Brasil, conforme o artigo 9º da Instrução Normativa RFB Nº 1520/2014.*
- *Portanto, o resultado antes do imposto de renda a ser considerado é de 72.791.727,89 Euros.*
- *Após aplicar a taxa de câmbio correta, a autoridade fiscal determinou que o lucro da LASI em 2016, que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, era de R\$ 250.287.077,18.*

Diferença a lançar:

- *A diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor calculado pela autoridade fiscal é de R\$ 47.952.618,27.*
- *Este valor é considerado como lucro não disponibilizado à tributação no Brasil e será objeto de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.*

Fundamentação legal:

- *A autoridade fiscal baseia-se nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 8º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 1.520/2014 para determinar o valor a ser oferecido à tributação, e no artigo 9º da IN RFB Nº 1520/2014 para a exclusão da variação cambial.*

A Autoridade Fiscal identifica uma diferença no lucro da LASI que deveria ter sido disponibilizado à tributação no Brasil em 2016, considerando a exclusão da variação cambial. Esta diferença resultará na cobrança de IRPJ e CSLL da Ambev.

### **3.6 DAS CONSTATAÇÕES E DAS INFRAÇÕES RELATIVAS À EMPRESA PAMPA NO ANO DE 2016**

A Autoridade Fiscal analisa o resultado da empresa PAMPA (Argentina) em 2016 e identifica uma diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, considerando a exclusão dos resultados de suas controladas.

Lucro apresentado pela Ambev:

- *A Ambev informou um lucro de R\$ 226.055.170,02 da PAMPA para fins de tributação no Brasil em 2016.*

Análise da autoridade fiscal:

- *A demonstração de resultado da PAMPA apresentou um lucro antes do imposto de renda de R\$ 2.586.508.440,00 Pesos Argentinos.*

- *No entanto, deste valor, R\$ 1.253.172.879,00 Pesos Argentinos referiam-se a resultados de sociedades controladas, que devem ser excluídos do cálculo do lucro a ser disponibilizado no Brasil.*
- *Portanto, o resultado antes do imposto de renda a ser considerado é de R\$ 1.333.335.561,00 Pesos Argentinos.*
- *Após aplicar a taxa de câmbio correta, a autoridade fiscal determinou que o lucro da PAMPA em 2016, que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, era de R\$ 274.133.791,34.*

Diferença a lançar:

- *A diferença entre o lucro apresentado pela Ambev e o valor calculado pela autoridade fiscal é de R\$ 48.078.621,32.*
- *Este valor é considerado como lucro não disponibilizado à tributação no Brasil e será objeto de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.*

Fundamentação legal:

- *A autoridade fiscal baseia-se nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 8º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 1.520/2014 para determinar o valor a ser oferecido à tributação.*

A Autoridade Fiscal identifica uma diferença no lucro da PAMPA que deveria ter sido disponibilizado à tributação no Brasil em 2016, considerando a exclusão dos resultados de suas controladas. Esta diferença resultará na cobrança de IRPJ e CSLL da Ambev.

### **3.7 DAS CONSTATAÇÕES E DAS INFRAÇÕES RELATIVAS À EMPRESA SLU BEVERAGES LTD NO ANO DE 2016**

A Autoridade Fiscal analisa o resultado da empresa SLU BEVERAGES LTD (Santa Lúcia) em 2016 e identifica uma diferença entre o prejuízo apresentado pela Ambev e o valor que deveria ter sido considerado para fins fiscais no Brasil.

Prejuízo apresentado pela Ambev:

- *A Ambev informou um prejuízo de R\$ 1.854.843,46 da SLU BEVERAGES LTD para fins fiscais no Brasil em 2016.*

Análise da autoridade fiscal:

- *A demonstração de resultado da SLU BEVERAGES LTD apresentou um prejuízo de XCD -821.362,00.*
- *Após aplicar a taxa de câmbio correta, a autoridade fiscal determinou que o prejuízo da SLU BEVERAGES LTD em 2016 era de R\$ -995.162,20.*

Diferença no prejuízo:

- *A diferença entre o prejuízo apresentado pela Ambev e o valor calculado pela autoridade fiscal é de R\$ 859.681,26.*

Consequências para a tributação no Brasil:

- *Como o resultado da SLU BEVERAGES LTD em 2016 é um prejuízo, tanto o valor apresentado pela Ambev como o valor calculado pela autoridade fiscal não influenciam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Ambev no Brasil.*
- *No entanto, a autoridade fiscal lavra o Auto de Infração para registrar a irregularidade e garantir o direito da Ambev ao contencioso administrativo.*

Fundamentação legal:

- *A autoridade fiscal baseia-se nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 8º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 1.520/2014 para determinar o valor a ser considerado para fins fiscais.*

A Autoridade Fiscal identifica uma diferença no prejuízo da SLU BEVERAGES LTD que deveria ter sido considerado para fins fiscais no Brasil em 2016. Apesar de não haver impacto na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Ambev, a autoridade fiscal registra a irregularidade por meio do Auto de Infração.

### **3.8 DAS MULTAS ISOLADAS PELAS FALTAS DE RECOLHIMENTOS DAS ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL DE DEZEMBRO DE 2016**

A Autoridade Fiscal aborda a reconstrução das bases de cálculo e o cálculo das multas isoladas relativas às estimativas mensais do IRPJ e da CSLL de dezembro de 2016, considerando as infrações identificadas pela autoridade fiscal.

Reconstrução das bases de cálculo:

- *A autoridade fiscal considera as bases de cálculo declaradas pela Ambev para o IRPJ e a CSLL em dezembro de 2016.*
- *A estas bases de cálculo são adicionados os valores dos lucros não disponibilizados à tributação, conforme identificado nos subcapítulos anteriores (3.1 a 3.6).*
- *Com isso, obtêm-se as novas bases de cálculo reconstituídas para o IRPJ e a CSLL.*

Cálculo das multas isoladas:

- *Sobre as novas bases de cálculo reconstituídas, é calculado o valor total do IRPJ e da CSLL devidos no mês de dezembro de 2016, considerando as alíquotas aplicáveis.*
- *Como a Ambev não recolheu as estimativas mensais considerando os valores dos lucros não disponibilizados, a autoridade fiscal considera que houve insuficiência de pagamento.*
- *Sobre o valor da insuficiência de pagamento, é aplicada a multa isolada de 50%, conforme o artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996.*

Valores das multas:

- *Multa isolada (Estimativa de IRPJ): R\$ 92.475.929,08*
- *Multa isolada (Estimativa de CSLL): R\$ 32.818.070,78*

Fundamentação legal:

- *A aplicação das multas isoladas está fundamentada no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, que prevê a aplicação de multa de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, mesmo que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.*

A Autoridade Fiscal demonstra como a autoridade fiscal recalcula as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de dezembro de 2016 e aplica multas isoladas sobre a insuficiência de pagamento das estimativas mensais, considerando os lucros não disponibilizados à tributação.

### **3.9 DAS MULTAS PELA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS**

#### **3.9.1 DA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS REFERENTE À EMPRESA PAMPA**

A Autoridade Fiscal aborda a apresentação de informações inexatas pela Ambev na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente à empresa PAMPA (Argentina) no ano-calendário de 2016.

Informação inexata:

- *A Ambev informou na ECF e na resposta ao Termo de Intimação um lucro da PAMPA de R\$ 1.293.450.370,00 Pesos Argentinos para o ano de 2016.*

Análise da autoridade fiscal:

- *Conforme detalhado no item 3.6, a autoridade fiscal identificou que o valor correto do lucro da PAMPA, após a exclusão dos resultados de suas controladas, era de R\$ 1.333.335.561,00 Pesos Argentinos.*

Conclusão:

- *A autoridade fiscal conclui que a Ambev apresentou informação inexata na ECF referente ao resultado da PAMPA em 2016.*

Consequências:

- *A apresentação de informação inexata na ECF está sujeita à aplicação de multa, conforme será detalhado no item 3.9.6.*

A Autoridade Fiscal identifica a apresentação de informação inexata na ECF pela Ambev referente ao resultado da empresa PAMPA em 2016. Esta irregularidade resultará na aplicação de multa.

### **3.9.2 DA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS REFERENTE À EMPRESA SLU BEVERAGES LTD.**

A Autoridade Fiscal aborda a apresentação de informações inexatas pela Ambev na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente à empresa SLU BEVERAGES LTD (Santa Lúcia) no ano-calendário de 2016.

Informação inexata:

- *A Ambev informou na ECF e na resposta ao Termo de Intimação um prejuízo da SLU BEVERAGES LTD de XCD -2.735.120,00 para o ano de 2016.*

Análise da autoridade fiscal:

- *Conforme detalhado no item 3.7, a autoridade fiscal identificou que o valor correto do prejuízo da SLU BEVERAGES LTD era de XCD -821.362,00.*

Conclusão:

- *A autoridade fiscal conclui que a Ambev apresentou informação inexata na ECF referente ao resultado da SLU BEVERAGES LTD em 2016.*

Consequências:

- *A apresentação de informação inexata na ECF está sujeita à aplicação de multa, conforme será detalhado no item 3.9.6.*

A Autoridade Fiscal identifica a apresentação de informação inexata na ECF pela Ambev referente ao resultado da empresa SLU BEVERAGES LTD em 2016. Esta irregularidade resultará na aplicação de multa.

### **3.9.3 DA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS REFERENTE À EMPRESA LINTHAL ROU**

A Autoridade Fiscal aborda a apresentação de informações inexatas pela Ambev na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente à empresa LINTHAL ROU (Uruguai) no ano-calendário de 2016.

Informação inexata:

- *A Ambev informou na ECF e na resposta ao Termo de Intimação um prejuízo da LINTHAL ROU de US\$ -3.579,61 para o ano de 2016.*

Análise da autoridade fiscal:

- *A demonstração de resultado da LINTHAL ROU apresentou um prejuízo que incluía os resultados de suas controladas.*
- *A autoridade fiscal identificou que o valor correto do prejuízo da LINTHAL ROU, após a exclusão dos resultados de suas controladas, era de US\$ -8.178.404,66.*

Conclusão:

- *A autoridade fiscal conclui que a Ambev apresentou informação inexata na ECF referente ao resultado da LINTHAL ROU em 2016.*

Consequências:

- *A apresentação de informação inexata na ECF está sujeita à aplicação de multa, conforme será detalhado no item 3.9.6.*

A Autoridade Fiscal identifica a apresentação de informação inexata na ECF pela Ambev referente ao resultado da empresa LINTHAL ROU em 2016. Esta irregularidade resultará na aplicação de multa.

### **3.9.4 DA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS REFERENTE À EMPRESA LASI**

A Autoridade Fiscal aborda a apresentação de informações inexatas pela Ambev na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente à empresa LASI (Espanha) no ano-calendário de 2016.

Informação inexata:

- *A Ambev informou na ECF um RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA NA MOEDA LOCAL da empresa LASI de 60.924.350,63 Euros.*

Análise da autoridade fiscal:

- *Conforme detalhado no item 3.5, a demonstração de resultado da LASI apresentou um RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA NA MOEDA LOCAL de 568.838.330,43 Euros.*
- *Após a exclusão dos dividendos recebidos de terceiros e a adição da variação cambial (conforme explicado no item 3.5), o valor correto a ser considerado é de 72.791.727,89 Euros.*

Conclusão:

- *A autoridade fiscal conclui que a Ambev apresentou informação inexata na ECF referente ao RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA NA MOEDA LOCAL da empresa LASI em 2016.*

Consequências:

- *A apresentação de informação inexata na ECF está sujeita à aplicação de multa, conforme será detalhado no item 3.9.6.*

A Autoridade Fiscal identifica a apresentação de informação inexata na ECF pela Ambev referente ao RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA NA MOEDA LOCAL da empresa LASI em 2016. Esta irregularidade resultará na aplicação de multa.

### **3.9.5 DA RETIFICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES INEXATAS NA ECF 2016**

A Autoridade Fiscal aborda a retificação das informações inexatas apresentadas pela Ambev na ECF 2016, conforme intimado pela autoridade fiscal.

Intimação para retificação:

- *A autoridade fiscal, após identificar as informações inexatas relativas às empresas PAMPA, SLU BEVERAGES LTD., LINTHAL ROU e LASI (conforme detalhado nos itens 3.9.1 a 3.9.4), intimou a Ambev a retificar a ECF 2016.*
- *A intimação especificou os valores corretos a serem informados para cada empresa.*

Retificação pela Ambev:

- *A Ambev apresentou a ECF 2016 retificada, alterando os resultados das empresas conforme intimado, com exceção da empresa LASI.*
- *No caso da LASI, a Ambev entendeu que o valor a ser considerado deveria ser diferente do que foi determinado pela autoridade fiscal, levando a uma retificação parcial.*

Conclusão:

- *A autoridade fiscal reconhece a retificação parcial da ECF 2016 pela Ambev.*
- *A diferença remanescente no resultado da LASI será considerada para o cálculo da multa, conforme será detalhado no item 3.9.6.*

A Autoridade Fiscal demonstra que a Ambev atendeu parcialmente à intimação da autoridade fiscal para retificar as informações inexatas na ECF 2016. A retificação parcial resultará na aplicação de multa proporcional à diferença remanescente.

### **3.9.6 DO CÁLCULO DAS MULTAS PELA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS**

A Autoridade Fiscal demonstra o cálculo das multas aplicadas pela apresentação da ECF com informações inexatas, considerando a legislação vigente e a retificação parcial realizada pela Ambev.

Legislação aplicável:

- *A aplicação da multa está fundamentada no Inciso II do Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, que prevê multa de 3% (não inferior a R\$ 100,00) sobre o valor omitido, inexato ou incorreto.*
- *No entanto, como a Ambev retificou parcialmente a ECF no prazo fixado em intimação, a multa é reduzida em 50%, conforme o § 3º, Inc. II, do Art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77.*

Cálculo das multas:

- *Para as empresas PAMPA, SLU BEVERAGES LTD. e LINTHAL ROU, a multa é calculada aplicando-se 1,5% sobre a diferença entre o valor inicialmente informado e o valor retificado, convertido para Reais pela taxa de câmbio correta.*
- *Para a empresa LASI, são calculadas duas multas:*
  - *Multa com redução (1,5%): aplicada sobre a diferença retificada.*
  - *Multa sem redução (3%): aplicada sobre a diferença que não foi retificada.*

Valores das multas:

- *PAMPA: R\$ 123.005,93*
- *SLU BEVERAGES LTD.: R\$ 34.780,64*
- *LINTHAL ROU: R\$ 399.638,58*
- *LASI (retificada): R\$ 310.644,61*
- *LASI (não retificada): R\$ 602.854,48*

A Autoridade Fiscal detalha o cálculo das multas pela apresentação da ECF com informações inexatas, considerando a redução de 50% pela retificação parcial realizada pela Ambev. As multas são aplicadas proporcionalmente às diferenças identificadas nos resultados das empresas.

## ***Do Recurso Voluntário (e-fls. 21445 e ss.)***

### **I – QUANTO AO ITEM 2 DO TVF**

#### ***1.1 – DA IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DOS LUCROS APURADOS PELA AMBEV LUXEMBURGO EM BALANÇO AUDITADO E DE ACORDO COM AS NORMAS LUXEMBURGUESAS***

#### ***1.2 - DA EXISTÊNCIA E DO LEGÍTIMO RECONHECIMENTO DOS ÁGIOS QUESTIONADOS PELA FISCALIZAÇÃO***

##### ***1.2.1 – QUANTO ÀS AMORTIZAÇÕES DO ÁGIO RELATIVO À LABATT BREWING COMPANY LIMITED***

###### ***1.2.1.1 – A IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DO REGISTRO DO ÁGIO NA LABATT HOLDING APS***

###### ***1.2.1.2 – A ACUSAÇÃO FISCAL É INCOERENTE POIS A ESCRITURAÇÃO DO ÁGIO NA LABATT APS NA VERDADE RESULTOU EM DESVANTAGEM TRIBUTÁRIA (E NÃO VANTAGEM) PARA A AMBEV: INEXISTÊNCIA DE “CONSILIUM FRAUDIS”***

###### ***1.2.1.3 – DA ABSURDA E DESCABIDA INOVAÇÃO PERPETRADA PELA DRJ***

##### ***1.2.2 – QUANTO ÀS AMORTIZAÇÕES DO ÁGIO RELATIVO À QUILMES INTERNATIONAL BERMUDAS LTD***

##### ***1.2.3 – CONCLUSÃO QUANTO AOS ÁGIOS AMORTIZADOS NA APURAÇÃO DO RESULTADO DA AMBEV LUXEMBURGO***

### **II – QUANTO À SUPOSTA TRIBUTAÇÃO A MENOR DE LUCROS DE INVESTIDAS NO EXTERIOR - ITEM 3 DO TVF**

Neste tópico, a recorrente aborda as infrações apontadas no item 3 do Termo de Verificação Fiscal (TVF), que se referem à suposta tributação a menor de lucros de empresas controladas no exterior pela Ambev no ano-calendário de 2016.

A recorrente argumenta que os lançamentos fiscais são improcedentes por diversos motivos, incluindo:

- *Nulidade dos lançamentos: A recorrente alega que os lançamentos são nulos, pois a fiscalização não considerou a incorporação das empresas SKOL e EAGLE pela Ambev em abril de 2016, o que alterou os percentuais de participação da Ambev nas controladas no exterior ao longo do ano. A recorrente afirma que a tributação dos resultados das controladas deveria ser proporcional à sua participação em cada período.*
- *Direito ao crédito presumido adicional: A recorrente alega que, caso a fiscalização entenda que houve tributação a menor dos lucros das controladas no exterior, deveria reconhecer o direito ao crédito presumido adicional de 9% sobre a parcela do lucro auferido no exterior, conforme a legislação vigente.*
- *Erros específicos em relação à LASI e à LINTHAL ROU: A recorrente apresenta argumentos específicos em relação a estas duas controladas, alegando que a fiscalização errou ao calcular o lucro da LASI e ao desconsiderar o prejuízo da LINTHAL ROU na consolidação dos resultados.*
- *Tratados internacionais: A recorrente reitera o argumento de que os tratados internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com a Argentina, o Canadá e a Espanha impedem a tributação dos lucros auferidos por suas controladas nestes países.*
- *Imposto pago no exterior: A recorrente afirma que possui créditos de imposto de renda pago no exterior pelas suas controladas em montante suficiente para compensar os valores dos lançamentos de ofício.*

A recorrente conclui que os lançamentos fiscais são improcedentes e devem ser cancelados, ou, alternativamente, que deve ser reconhecido o direito ao crédito presumido adicional e à compensação com o imposto pago no exterior.

#### **II.1 – DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO ADICIONAL EM RAZÃO DO LANÇAMENTO FISCAL**

#### **II.2 – DESCONSIDERAÇÃO DOS RESULTADOS RETIFICADOS DAS CONTROLADAS LASI E LINTHAL ROU, QUE FIZERAM PARTE DA CONSOLIDAÇÃO, NA APURAÇÃO DOS SUPOSTOS VALORES DEVIDOS EM DECORRÊNCIA DA AUTUAÇÃO**

##### **II.2.1 - ESPECIFICAMENTE QUANTO À LASI**

##### **II.2.2 – ESPECIFICAMENTE QUANTO À LINTHAL ROU**

#### **II.3 - QUANTO AOS LUCROS DA CONTROLADA MALTERIA PAMPA**

##### **II.3.1 – DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS, REALIZADOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E FALTA DE COMPETÊNCIA À DRJ PARA ALTERAR O LANÇAMENTO**

##### **II.3.2 - O TRATADO BRASIL-ARGENTINA IMPEDE A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS PELA EMPRESA**

###### **II.3.2.1 – A MATERIALIDADE TRIBUTADA PELOS ARTS. 76 E 77 DA LEI Nº 12.973/14**

###### **II.3.2.2 – DA VIOLAÇÃO AO TRATADO BRASIL-ARGENTINA**

**II.4 – DO ERRO INCORRIDO PELA DRJ NA IMPLEMENTAÇÃO DE SUA PRÓPRIA DECISÃO****III – QUANTO À SUPOSTA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA REF. A DEZEMBRO/2016 – APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA****III.1 – DA INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO DA ECF RETIFICADORA****III.2 – DA CORRETA DEDUÇÃO DO CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR DA ESTIMATIVA DEVIDA EM DEZEMBRO/2016****III.3 - NÃO CABIMENTO DA MULTA ISOLADA QUANTO À ESTIMATIVA DE DEZEMBRO APURADA COM BASE EM BALANCETE DE SUSPENSÃO****III.4 - DO EQUÍVOCO COMETIDO PELA FISCALIZAÇÃO QUANTO AO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS DO MÊS DE DEZEMBRO****III.5 - DO NÃO CABIMENTO DA MULTA ISOLADA EXIGIDA EM CONCOMITÂNCIA COM OUTRAS PENALIDADES RELACIONADAS À MESMA SUPOSTA INFRAÇÃO****IV – MULTA REGULAMENTAR PELA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS****IV.1 - DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA PELO SUPOSTO PREENCHIMENTO INCORRETO DA ECF COM OUTRAS PENALIDADES RELACIONADAS À MESMA SUPOSTA INFRAÇÃO****V – DA PREJUDICIALIDADE EM RELAÇÃO AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS NºS 16561.720046/2020-85, 16561.720063/2020-12, 16561.720119/2017-33, 15746.720390/2020-43 E 16561.720094/2020-73**

Na seqüência apresento as razões recursais de cada capítulo.

**I.1 – DA IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DOS LUCROS APURADOS PELA AMBEV LUXEMBURGO EM BALANÇO AUDITADO E DE ACORDO COM AS NORMAS LUXEMBURGUESAS**

Neste tópico, a recorrente argumenta que a autoridade fiscal brasileira não tem competência para questionar os lucros apurados pela Ambev Luxemburgo, uma vez que estes foram registrados em balanço auditado e de acordo com as normas contábeis de Luxemburgo.

A recorrente destaca que a fiscalização já tentou questionar os lucros da Ambev Luxemburgo em um auto de infração anterior, referente ao ano de 2012, mas este lançamento foi cancelado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) de Brasília, que entendeu que a legislação da Tributação em Bases Universais (TBU) não permite que o Fisco brasileiro audite as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior.

A recorrente argumenta que, apesar de a fiscalização ter retirado do Termo de Verificação Fiscal (TVF) a afirmação expressa de que os lucros das controladas estrangeiras devem ser apurados de acordo com a legislação brasileira, na prática a fiscalização continua a fazê-lo ao

questionar a validade e as consequências das operações realizadas no exterior, como o aumento de capital da Labatt Holding ApS e a transferência de ágio.

A recorrente destaca que as demonstrações financeiras da Ambev Luxemburgo foram auditadas por empresas de renome, como a PricewaterhouseCoopers (PWC) e a Deloitte, que atestaram a conformidade dessas demonstrações com a legislação comercial de Luxemburgo, incluindo o direito de amortizar o ágio.

A recorrente cita diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que confirmam o entendimento de que o lucro das controladas no exterior deve ser apurado de acordo com a legislação do país de domicílio e que não cabe ao Fisco brasileiro realizar ajustes com base na legislação brasileira.

A recorrente conclui que a glosa da amortização dos ágios é indevida e que o prejuízo apurado pela Ambev Luxemburgo deve ser mantido para fins de tributação no Brasil.

#### I.2.1 – QUANTO ÀS AMORTIZAÇÕES DO ÁGIO RELATIVO À LABATT BREWING COMPANY LIMITED

Neste tópico, a recorrente discorre sobre as amortizações do ágio (goodwill) relativo à Labatt Brewing Company Limited (Canadá).

Inicialmente, destaca que a fiscalização reconhece a existência do ágio e seus efeitos fiscais no Brasil, mas questiona a sua "transferência antecipada" para uma empresa estrangeira (Labatt ApS) pertencente ao grupo Interbrew, antes da combinação de negócios com a Ambev. A alegação da fiscalização é que esta operação teve como único objetivo viabilizar o aproveitamento fiscal da amortização do ágio no Brasil, via Tributação em Bases Universais (TBU).

A recorrente rebate este argumento, afirmando que a operação de capitalização da Labatt Holding ApS com as quotas da Labatt, avaliadas a valor de mercado, envolveu apenas empresas estrangeiras e, portanto, deve ser analisada de acordo com as normas contábeis da Dinamarca. Neste sentido, ressalta que a operação foi devidamente contabilizada e validada por auditoria independente.

A recorrente apresenta um memorando da Deloitte, que foi auditora da Labatt Holding ApS e da Labatt Holding A/S, confirmando que a contabilização e a amortização do ágio foram realizadas de acordo com a legislação dinamarquesa.

A recorrente também menciona que a transferência do investimento na Labatt Canadá para uma holding dinamarquesa, em vez de uma holding holandesa, como inicialmente previsto, não teve relação com o aproveitamento do ágio, mas sim com as regras mais flexíveis da Dinamarca em relação à devolução de capital e distribuição de dividendos.

Neste resumo, foquei nos argumentos iniciais da recorrente a respeito da origem e da legitimidade do ágio da Labatt Brewing Company Limited, destacando os seguintes pontos:

A operação que gerou o ágio envolveu apenas empresas estrangeiras e deve ser analisada de acordo com a legislação da Dinamarca.

A contabilização e a amortização do ágio foram realizadas de acordo com a legislação dinamarquesa e validadas por auditoria independente.

A escolha da Dinamarca como domicílio fiscal da holding não teve relação com o aproveitamento do ágio, mas sim com as regras mais flexíveis do país.

#### I.2.1.1 – A IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DO REGISTRO DO ÁGIO NA LABATT HOLDING APS

Neste tópico, a recorrente aprofunda seus argumentos sobre a legitimidade do registro do ágio na Labatt Holding ApS, buscando demonstrar que a operação teve propósito comercial e não foi motivada exclusivamente por questões tributárias.

A recorrente destaca que a operação de capitalização da Labatt Holding ApS com as quotas da Labatt Brewing Company Limited, avaliadas a valor de mercado (fair value), envolveu apenas empresas estrangeiras e, portanto, deve ser analisada à luz das normas comerciais e contábeis da Dinamarca.

A recorrente ressalta que a operação foi devidamente contabilizada de acordo com a legislação comercial da Dinamarca e que as Demonstrações Financeiras foram validadas por auditoria independente.

A recorrente apresenta um memorando da Deloitte, que foi auditora da Labatt Holding ApS e da Labatt Holding A/S, esclarecendo que:

A Deloitte verificou a aplicação do método de equivalência patrimonial de acordo com a legislação dinamarquesa.

A Deloitte validou todos os cálculos e critérios de apuração e amortização do ágio.

A Labatt Holding ApS determinou uma vida útil de 20 anos para o ágio, com amortização anual considerada parte do lucro ou prejuízo com o investimento.

A recorrente também menciona que as Demonstrações Financeiras da Ambev Luxemburgo, auditadas pela PWC e pela Deloitte, atestam o direito à amortização do ágio nos termos das normas legais luxemburguesas.

A recorrente conclui que o ágio foi devidamente registrado e amortizado de acordo com as leis comerciais da Dinamarca e de Luxemburgo, não cabendo questionamentos pelo Fisco brasileiro.

#### I.2.1.2 – A ACUSAÇÃO FISCAL É INCOERENTE POIS A ESCRITURAÇÃO DO ÁGIO NA LABATT APS NA VERDADE RESULTOU EM DESVANTAGEM TRIBUTÁRIA (E NÃO VANTAGEM) PARA A AMBEV: INEXISTÊNCIA DE “CONSILIUM FRAUDIS”

Neste tópico, a recorrente argumenta que, ao contrário do que alega a fiscalização, a escrituração do ágio na Labatt ApS resultou em desvantagem tributária para a Ambev, o que demonstra a inexistência de conluio ou fraude.

A recorrente parte da premissa de que, caso o ágio não tivesse sido registrado na Labatt ApS, ele poderia ter sido legitimamente registrado e amortizado pela Ambev, com os devidos efeitos fiscais no Brasil.

A recorrente apresenta dois cenários possíveis:

**Registro do ágio pela Ambev e incorporação da Labatt ApS:** Neste cenário, a Ambev poderia ter amortizado o ágio no prazo de cinco anos, conforme a legislação brasileira.

**Manutenção do ágio na Labatt Holding A/S e Ambev Luxemburgo:** Neste cenário, o ágio seria amortizado em 20 anos, e os efeitos fiscais para a Ambev dependeriam do lucro da controlada estrangeira e da manutenção das regras de TBU para controladas fora de paraísos fiscais, o que é incerto.

Argumenta que, se houvesse conluio entre a Ambev e a Interbrew, a primeira teria optado pelo cenário mais vantajoso (amortização em 5 anos), o que não ocorreu. Isso demonstra, segundo a recorrente, que a escrituração do ágio na Labatt ApS não teve motivação tributária, mas sim razões negociais.

A recorrente conclui que a acusação fiscal de conluio (*consilium fraudis*) é incoerente e improcedente.

#### I.2.1.3 – DA ABSURDA E DESCABIDA INOVAÇÃO PERPETRADA PELA DRJ

Neste tópico, a recorrente critica a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que apresentou uma nova argumentação para justificar a manutenção do lançamento fiscal, diferente daquela apresentada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

A recorrente destaca que a fiscalização reconheceu a existência do ágio, questionando apenas o seu registro e amortização no exterior. No entanto, a DRJ passou a argumentar que a Labatt AS adquiriu a Labatt Brewing Company Limited com um deságio, e não com um ágio, o que seria uma contradição em relação à argumentação inicial da fiscalização.

A recorrente rebate este argumento, explicando que o custo de aquisição de um investimento, no caso de aumento de capital com participação acionária, inclui não apenas o valor do aumento de capital, mas também o valor correspondente à reserva de capital (ou prêmio, no caso da Labatt ApS).

A recorrente também reitera que as operações em questão foram realizadas no exterior e o ágio foi devidamente registrado e confirmado por auditoria independente, não cabendo questionamentos pelo Fisco brasileiro.

Argumenta que a mudança de fundamento pela DRJ configura uma inovação indevida, violando os artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelecem que a atividade de lançamento é privativa da autoridade fiscal e que a modificação de critérios jurídicos só pode ser aplicada a fatos geradores futuros.

Cita diversos precedentes do CARF que confirmam a nulidade do lançamento em casos de inovação de fundamento pela autoridade julgadora.

A recorrente conclui que a decisão da DRJ é equivocada e que o lançamento fiscal deve ser cancelado.

### **I.2.2 – QUANTO ÀS AMORTIZAÇÕES DO ÁGIO RELATIVO À QUILMES INTERNATIONAL BERMUDAS LTD**

Neste tópico, a recorrente aborda as amortizações do ágio relativo à Quilmes International Bermudas Ltd (QIB), que na verdade se refere à sua controladora, a Quilmes Industrial S.A. (QUINSA), uma holding luxemburguesa.

A recorrente explica que o ágio surgiu a partir da aquisição das ações da QUINSA pela Ambev e suas controladas NCAQ e Dunvegan (ambas uruguaias), a partir de 2003. Este ágio, inicialmente registrado na Ambev e na Dunvegan, totalizava aproximadamente R\$ 865 milhões.

Em 2010, a Ambev, a NCAQ e a Dunvegan transferiram suas ações da QUINSA (e o respectivo ágio) para a Labatt Holding A/S (Dinamarca) por meio de um aporte de capital. A QUINSA foi posteriormente liquidada, e o controle da QIB e suas subsidiárias passou a ser exercido pela Labatt Holding A/S e, mais tarde, pela Ambev Luxemburgo.

Refuta a alegação da fiscalização de que a transferência do ágio para a Labatt Holding A/S e a Ambev Luxemburgo foi artificial e sem propósito comercial, afirmando que a reestruturação societária simplificou a estrutura do grupo e otimizou o fluxo de recursos financeiros.

Destaca que a liquidação da QUINSA eliminou uma das holdings existentes entre a Ambev e a QIB, simplificando a estrutura societária. Além disso, a concentração dos investimentos na América do Sul e no Canadá em uma única holding (Labatt Holding A/S) permitiu uma melhor otimização do fluxo de capitais.

A recorrente conclui que, como o ágio relativo à QUINSA/QIB decorre do pagamento do preço acordado com terceiros não relacionados e as normas da Dinamarca e de Luxemburgo admitem o seu reconhecimento e amortização, a dedução do ágio no cálculo dos resultados da Labatt Holding A/S e da Ambev Luxemburgo é legítima e não pode ser questionada pelo Fisco brasileiro.

### **I.2.3 – CONCLUSÃO QUANTO AOS ÁGIOS AMORTIZADOS NA APURAÇÃO DO RESULTADO DA AMBEV LUXEMBURGO**

Neste tópico, a recorrente apresenta sua conclusão a respeito dos ágios amortizados pela Ambev Luxemburgo, que foram objeto de glosa pela autoridade fiscal.

A recorrente reitera que a glosa da amortização dos ágios é indevida, uma vez que a insubsistência da acusação fiscal já foi demonstrada nos tópicos anteriores.

Conclui que a redução do prejuízo apurado pela Ambev Luxemburgo para fins de tributação no Brasil é improcedente e que o lançamento fiscal deve ser cancelado.

## **II – QUANTO À SUPOSTA TRIBUTAÇÃO A MENOR DE LUCROS DE INVESTIDAS NO EXTERIOR - ITEM 3 DO TVF**

Neste tópico, a recorrente aborda as infrações apontadas no item 3 do Termo de Verificação Fiscal (TVF), que se referem à suposta tributação a menor de lucros de empresas controladas no exterior pela Ambev no ano-calendário de 2016.

A recorrente argumenta que os lançamentos fiscais são improcedentes por diversos motivos, incluindo:

**Nulidade dos lançamentos:** A recorrente alega que os lançamentos são nulos, pois a fiscalização não considerou a incorporação das empresas SKOL e EAGLE pela Ambev em abril de 2016, o que alterou os percentuais de participação da Ambev nas controladas no exterior ao longo do ano. A recorrente afirma que a tributação dos resultados das controladas deveria ser proporcional à sua participação em cada período.

**Direito ao crédito presumido adicional:** A recorrente alega que, caso a fiscalização entenda que houve tributação a menor dos lucros das controladas no exterior, deveria reconhecer o direito ao crédito presumido adicional de 9% sobre a parcela do lucro auferido no exterior, conforme a legislação vigente.

**Erros específicos em relação à LASI e à LINTHAL ROU:** A recorrente apresenta argumentos específicos em relação a estas duas controladas, alegando que a fiscalização errou ao calcular o lucro da LASI e ao desconsiderar o prejuízo da LINTHAL ROU na consolidação dos resultados.

**Tratados internacionais:** A recorrente reitera o argumento de que os tratados internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com a Argentina, o Canadá e a Espanha impedem a tributação dos lucros auferidos por suas controladas nestes países.

**Imposto pago no exterior:** A recorrente afirma que possui créditos de imposto de renda pago no exterior pelas suas controladas em montante suficiente para compensar os valores dos lançamentos de ofício.

A recorrente conclui que os lançamentos fiscais são improcedentes e devem ser cancelados, ou, alternativamente, que deve ser reconhecido o direito ao crédito presumido adicional e à compensação com o imposto pago no exterior.

## II.1 – DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO ADICIONAL EM RAZÃO DO LANÇAMENTO FISCAL

Neste tópico, a recorrente argumenta que, caso a autoridade fiscal mantenha o entendimento de que houve tributação a menor dos lucros das controladas no exterior, deveria reconhecer o direito ao crédito presumido adicional de 9% sobre a parcela do lucro auferido no exterior, conforme previsto no artigo 87, parágrafo 10 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 28, parágrafo 1º, inciso I da Instrução Normativa nº 1520/2014.

A recorrente apresenta um Termo de Constatação elaborado pela KPMG, que confirma a existência de uma parcela adicional do crédito presumido a ser considerada, no montante de R\$ 14.499.898,04, caso seja mantida a majoração dos lucros das controladas que foram objeto de Auto de Infração.

A recorrente conclui que, em razão da autuação fiscal, deve ser reconhecido o direito ao crédito presumido adicional no valor mencionado, a ser deduzido da exigência fiscal.

## II.2 – DESCONSIDERAÇÃO DOS RESULTADOS RETIFICADOS DAS CONTROLADAS LASI E LINTHAL ROU, QUE FIZERAM PARTE DA CONSOLIDAÇÃO, NA APURAÇÃO DOS SUPOSTOS VALORES DEVIDOS EM DECORRÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Neste tópico, a recorrente aborda a desconsideração, pela autoridade fiscal, dos resultados retificados das controladas LASI (Espanha) e LINTHAL ROU (Uruguai) na apuração dos valores devidos em decorrência da autuação fiscal.

A recorrente destaca que ambas as empresas fizeram parte da consolidação de participações societárias no exterior, de acordo com o artigo 78 da Lei nº 12.973/2014.

A recorrente alega que a fiscalização não considerou os efeitos dos resultados retificados dessas empresas na consolidação, o que resultou em um cálculo incorreto dos valores de IRPJ e CSLL supostamente devidos.

A recorrente apresenta um Termo de Constatação elaborado pela KPMG, que confirma a existência de uma tributação indevida em decorrência da não consideração do resultado negativo da LINTHAL ROU na consolidação.

A recorrente conclui que a autoridade fiscal errou ao desconsiderar os resultados retificados da LASI e da LINTHAL ROU e que este erro deve ser corrigido, restabelecendo o saldo do crédito relativo ao imposto pago no exterior.

### II.2.1 - ESPECIFICAMENTE QUANTO À LASI

Neste tópico, a recorrente discorre sobre os argumentos específicos em relação à controlada LASI (Espanha).

A recorrente destaca que a DRJ reconheceu dois erros da fiscalização em relação à LASI:

A exclusão indevida da variação cambial do cálculo do lucro da LASI.

A aplicação incorreta do percentual de participação da Ambev após a incorporação da SKOL sobre o lucro de todo o ano de 2016.

A recorrente ressalta que, em decorrência desses erros, a DRJ cancelou integralmente a exigência fiscal relativa à LASI.

No entanto, a recorrente alega que a DRJ não considerou o fato de que a Ambev havia submetido à tributação um lucro da LASI maior do que o devido na ECF original, antes da retificação. A recorrente explica que isso ocorreu porque, no momento da elaboração da ECF, não dispunha da versão final da demonstração de resultado da LASI.

A recorrente argumenta que este excesso de lucro tributado deveria ser considerado na apuração dos valores de IRPJ e CSLL supostamente devidos, o que resultaria no restabelecimento de parte do crédito de imposto pago no exterior.

### II.2.2 – ESPECIFICAMENTE QUANTO À LINTHAL ROU":

A recorrente argumenta que a fiscalização cometeu um equívoco ao calcular o valor do IRPJ e CSLL supostamente pagos a menor, desconsiderando o resultado correto da controlada LINTHAL ROU, validado pela própria fiscalização.

A fiscalização apontou uma divergência no valor do prejuízo fiscal da LINTHAL ROU declarado na ECF em relação ao demonstrado em seu resultado.

A Recorrente, por intimação da fiscalização, retificou a ECF e reconheceu o valor maior de prejuízo como correto.

A fiscalização aplicou multa por informação inexata na ECF original, mas não considerou o impacto do prejuízo adicional na consolidação dos resultados das controladas no exterior.

O resultado da LINTHAL ROU, junto com o resultado de outras controladas, foi utilizado na consolidação das participações societárias no exterior, conforme previsto no artigo 78 da Lei nº 12.973/2014.

A retificação da ECF e a aplicação da multa pela informação inexata demonstram que a fiscalização reconheceu o valor maior de prejuízo como correto.

Ao desconsiderar o prejuízo adicional da LINTHAL ROU na consolidação, a fiscalização calculou erroneamente o valor do IRPJ e CSLL supostamente pagos a menor.

A Recorrente requer que seja considerado o prejuízo fiscal correto da LINTHAL ROU no cálculo do IRPJ e CSLL, o que resultaria em um crédito maior de imposto pago no exterior.

**II.3.1 – DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS, REALIZADOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E FALTA DE COMPETÊNCIA À DRJ PARA ALTERAR O LANÇAMENTO":**

A recorrente argumenta que o lançamento fiscal relativo à Malteria Pampa é nulo devido a um vício insanável na apuração da base de cálculo, e que a DRJ não tinha competência para alterar o lançamento.

A fiscalização aplicou o percentual de participação societária da Recorrente na Malteria Pampa em 31/12/2016 sobre o lucro de todo o ano-calendário de 2016, sem considerar que até abril/2016 parte da participação era detida por outras empresas (SKOL e EAGLE) que foram incorporadas pela Recorrente.

A DRJ reconheceu o erro da fiscalização, mas em vez de declarar a nulidade do lançamento, recalculou a base de cálculo, mantendo parte da exigência fiscal.

O lançamento fiscal é nulo pois desrespeitou os artigos 77 da Lei 12.973/2014 e 446, parágrafo 4º, III do RIR/2018, que exigem a tributação proporcional à participação societária em cada período.

A DRJ, ao recalculer a base de cálculo, extrapolou sua competência e, na prática, realizou um novo lançamento, o que é vedado pelo artigo 142 do CTN.

A Recorrente cita jurisprudência do CARF que confirma a nulidade de lançamentos com vícios na apuração da base de cálculo e a impossibilidade de a autoridade julgadora refazer o lançamento.

A Recorrente requer o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal relativo à Malteria Pampa.

### II.3.2 - O TRATADO BRASIL-ARGENTINA IMPEDE A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS PELA EMPRESA

#### II.3.2.1 – A MATERIALIDADE TRIBUTADA PELOS ARTS. 76 E 77 DA LEI Nº 12.973/14":

A recorrente demonstra que a essência da tributação imposta pelos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/14 (Tributação em Bases Universais - TBU) consiste na tributação do lucro auferido pelas controladas no exterior, mesmo que não distribuído.

A autuação fiscal se baseia nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/14, que determinam a tributação da "parcela do ajuste do valor do investimento em controlada (...) equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda".

A Recorrente busca demonstrar que, apesar da nova terminologia, a essência da tributação continua sendo o lucro da empresa estrangeira, o que é relevante para a discussão da aplicação do tratado para evitar dupla tributação.

Apesar da mudança na redação da lei, a "parcela do ajuste" mencionada no artigo 77 nada mais é do que o próprio lucro da empresa estrangeira.

A Recorrente cita doutrinadores renomados (Sergio André Rocha e Alberto Xavier) que confirmam essa interpretação.

A Recorrente demonstra que a legislação continua tributando o mesmo fato econômico que era tributado sob a égide do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

A conclusão é que a materialidade tributável pelos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/14 é o lucro da controlada no exterior, o que será relevante para a análise da aplicação do tratado para evitar dupla tributação com a Argentina.

#### II.3.2.2 – DA VIOLAÇÃO AO TRATADO BRASIL-ARGENTINA":

A recorrente argumenta que a tributação dos lucros da controlada Malteria Pampa, domiciliada na Argentina, viola o Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre Brasil e Argentina.

O Tratado Brasil-Argentina, seguindo o modelo da Convenção Modelo da OCDE, estabelece em seu artigo 7º que os lucros de uma empresa residente em um Estado Contratante somente podem ser tributados por aquele Estado.

A Recorrente demonstra que a aplicação dos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/14 ao caso concreto resulta na tributação do lucro da Malteria Pampa no Brasil, violando o Tratado.

**Argumentos da Recorrente:**

O artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna.

O artigo 7º do Tratado impede que o Brasil tribute os lucros da Malteria Pampa, pois esta é residente na Argentina.

A Recorrente cita jurisprudência do CARF e do STJ que confirmam a prevalência do Tratado sobre a legislação interna, impedindo a tributação dos lucros de controladas domiciliadas em países com os quais o Brasil tenha firmado tratados.

A Recorrente refuta a "tese" da Receita Federal apresentada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, que buscava justificar a compatibilidade dos tratados com as normas brasileiras de TBU.

A Recorrente demonstra que os comentários da OCDE utilizados pela Receita Federal na Solução de Consulta se referem a regras CFC (Controlled Foreign Companies), que são distintas das regras de TBU adotadas pelo Brasil.

A Recorrente conclui que, independentemente da interpretação, o Tratado Brasil-Argentina impede a tributação pretendida pela fiscalização. Demonstra que a tributação dos lucros da Malteria Pampa viola o Tratado Brasil-Argentina, e requer o cancelamento da exigência fiscal.

**II.4 – DO ERRO INCORRIDO PELA DRJ NA IMPLEMENTAÇÃO DE SUA PRÓPRIA DECISÃO":**

A recorrente demonstra que a DRJ, mesmo após reconhecer a improcedência de parte da autuação e cancelar a exigência de IRPJ e CSLL, cometeu um erro ao calcular o saldo do crédito de imposto pago no exterior, utilizando-o em duplicidade.

A DRJ reconheceu a improcedência do lançamento em relação a diversas controladas no exterior, mantendo a exigência fiscal apenas em relação à CND e Malteria Pampa.

A DRJ também reconheceu a existência de crédito de imposto pago no exterior pela Recorrente.

Ao calcular o saldo do crédito, a DRJ deduziu os valores de IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, declarados na ECF original, e também os valores lançados a título desses mesmos tributos que foram mantidos pela decisão.

A Recorrente demonstra que esse procedimento resultou na utilização do crédito em duplicidade.

**Argumentos da Recorrente:**

A Recorrente retificou a ECF em atendimento à intimação da fiscalização, alterando os valores de IRPJ e CSLL devidos.

A DRJ, ao calcular o saldo do crédito, deveria ter utilizado os valores declarados na ECF retificadora, e não os da ECF original.

No caso concreto, os recolhimentos mensais de dezembro/2016 foram apurados com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, o que significa que não havia qualquer valor adicional devido no ajuste anual.

A DRJ, ao utilizar o crédito do imposto pago no exterior para compensar tanto a estimativa de dezembro/2016 quanto o IRPJ devido no ajuste anual, utilizou o crédito em duplicidade.

A Recorrente demonstra que a DRJ cometeu um erro ao calcular o saldo do crédito de imposto pago no exterior, e requer a retificação da decisão para considerar os valores da ECF retificadora e evitar a utilização do crédito em duplicidade.

III – QUANTO À SUPOSTA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA REF. A DEZEMBRO/2016 – APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA":

Este capítulo discute a aplicação de multa isolada por suposta falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL referente a dezembro/2016. A Recorrente apresenta diversos argumentos para demonstrar a improcedência da penalidade.

A fiscalização entendeu que houve falta de pagamento da estimativa de dezembro/2016, com base em lançamento anterior de multas isoladas relativas às estimativas de janeiro a novembro/2016 e em supostas infrações relativas a lucros de controladas no exterior.

A DRJ manteve a multa, apenas recalculando seu valor após excluir os créditos tributários de IRPJ e CSLL que foram cancelados.

**Argumentos da Recorrente:**

A fiscalização e a DRJ não consideraram a ECF retificadora apresentada pela Recorrente, que alterou os valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Recorrente possuía crédito de imposto pago no exterior em montante suficiente para compensar a estimativa de dezembro/2016, conforme permitido pela legislação e reconhecido pela própria DRJ.

No caso concreto, a estimativa de dezembro/2016 foi apurada com base em balanço ou balancete de suspensão/redução, o que significa que o valor e o prazo de recolhimento são os mesmos do ajuste anual, tornando a multa isolada incabível.

A fiscalização cometeu um erro ao calcular o valor da multa isolada, não deduzindo os valores de IRPJ e CSLL relativos a meses anteriores e sobre os quais já havia incidido multa isolada em outro processo.

A aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e a multa por informação inexata na ECF viola o princípio da consunção.

A Recorrente demonstra a improcedência da multa isolada aplicada pela fiscalização e mantida pela DRJ, requerendo seu cancelamento integral.

### III.1 – DA INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO DA ECF RETIFICADORA":

A recorrente demonstra que a fiscalização e a DRJ desconsideraram indevidamente a ECF retificadora apresentada, o que levou a um cálculo incorreto da multa isolada.

A fiscalização calculou a multa isolada com base nos valores da ECF original, ignorando a ECF retificadora que alterou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A DRJ manteve o entendimento da fiscalização, alegando que a mera retificação da ECF não alteraria o valor da estimativa e da multa.

#### **Argumentos da Recorrente:**

A Recorrente retificou a ECF em atendimento à intimação da própria fiscalização, ajustando as bases de cálculo do IRPJ e CSLL para valores menores.

A retificação da ECF não resultou em valores devidos a título de estimativa, razão pela qual a DCTF não foi retificada.

A fiscalização e a DRJ deveriam ter considerado os valores da ECF retificadora para o cálculo da multa isolada, o que resultaria em valores menores ou até mesmo no cancelamento da multa.

A Recorrente demonstra que a desconsideração da ECF retificadora levou a um cálculo incorreto da multa isolada, e requer a retificação da decisão para considerar os valores da ECF retificadora.

### III.2 – DA CORRETA DEDUÇÃO DO CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR DA ESTIMATIVA DEVIDA EM DEZEMBRO/2016":

A recorrente demonstra que a legislação permite a compensação da estimativa de dezembro/2016 com o crédito de imposto pago no exterior, e que este crédito é suficiente para absorver a totalidade dos valores de IRPJ e CSLL.

A Recorrente, no ano-calendário de 2016, compensou as estimativas mensais de IRPJ e CSLL com saldo de imposto de renda pago no exterior acumulado de períodos anteriores.

Em outro processo administrativo, a fiscalização autuou a Recorrente por entender que não seria permitido utilizar o saldo de imposto pago no exterior para o pagamento das estimativas.

No presente caso, a fiscalização entendeu que não houve o pagamento da estimativa de dezembro/2016, aplicando a multa isolada.

#### **Argumentos da Recorrente:**

Ainda que prevaleça o entendimento da fiscalização quanto à impossibilidade de compensar as estimativas de janeiro a novembro/2016 com o imposto pago no exterior, a

legislação permite expressamente essa compensação em relação à estimativa de dezembro/2016, quando apurada com base em balanço ou balancete de suspensão/redução.

A Recorrente cita dispositivos legais (art. 26 da Lei nº 9.249/95, art. 21 da MP nº 2.158-35/01, art. 87 da Lei nº 12.973/14, entre outros) que permitem a compensação da estimativa de dezembro/2016 com o imposto pago no exterior.

A DRJ reconheceu a possibilidade dessa compensação, mas mesmo assim manteve a multa isolada.

A Recorrente demonstra que possui crédito de imposto pago no exterior em montante suficiente para absorver a totalidade dos valores de IRPJ e CSLL referentes à estimativa de dezembro/2016.

A Recorrente demonstra que a multa isolada é indevida, pois a estimativa de dezembro/2016 poderia ser compensada com o crédito de imposto pago no exterior, e requer o cancelamento da penalidade.

**III.3 - NÃO CABIMENTO DA MULTA ISOLADA QUANTO À ESTIMATIVA DE DEZEMBRO APURADA COM BASE EM BALANCETE DE SUSPENSÃO":**

A recorrente argumenta que a multa isolada é incabível quando a estimativa de dezembro é calculada com base em balancete de suspensão/redução, pois o valor e o prazo de recolhimento são os mesmos do ajuste anual.

A Recorrente apurou a estimativa mensal de dezembro/2016 com base em balanço ou balancete de suspensão/redução, conforme previsto no art. 35 da Lei nº 8.981/95.

A DRJ entendeu que a obrigação de recolhimento da estimativa é distinta da obrigação de recolhimento do imposto devido no ajuste anual, mantendo a multa isolada.

**Argumentos da Recorrente:**

Quando a estimativa de dezembro é calculada com base em balancete de suspensão/redução, o valor do IRPJ e da CSLL é exatamente o mesmo valor apurado no ajuste anual, e o prazo de recolhimento também é o mesmo (último dia útil de janeiro).

Nesse caso, não há um "retardamento" no recolhimento do imposto, e a aplicação da multa isolada resulta em dupla penalização pelo não pagamento de um mesmo valor na mesma data.

A Recorrente cita jurisprudência da DRJ/SPO que confirma a inaplicabilidade da multa isolada nesses casos.

A Recorrente demonstra que a multa isolada é indevida quando a estimativa de dezembro é apurada com base em balancete de suspensão/redução, e requer o cancelamento da penalidade.

### III.4 - DO EQUÍVOCO COMETIDO PELA FISCALIZAÇÃO QUANTO AO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS DO MÊS DE DEZEMBRO":

A recorrente demonstra que a fiscalização cometeu um erro ao calcular o valor da multa isolada referente a dezembro/2016, pois não deduziu os valores de IRPJ e CSLL relativos a meses anteriores e sobre os quais já havia incidido multa isolada em outro processo.

A fiscalização recalculou as antecipações de IRPJ e CSLL de dezembro/2016 adicionando às bases de cálculo o valor das supostas infrações apuradas, e aplicando a multa isolada sobre essa "nova base de cálculo reconstituída".

A DRJ não compreendeu o argumento da Recorrente em sua impugnação e manteve o lançamento da multa.

#### **Argumentos da Recorrente:**

A Recorrente, em dezembro/2016, suspendeu o pagamento do IRPJ e CSLL, compensando as estimativas com os valores acumulados de meses anteriores.

Os valores informados na ECF como "Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores" e "CSLL Devida em Meses Anteriores" correspondem à somatória das estimativas de janeiro a novembro/2016, sobre as quais já havia incidido multa isolada em outro processo.

A fiscalização, ao calcular a multa isolada de dezembro/2016, deveria ter deduzido os valores relativos aos meses anteriores para evitar a cobrança da multa em duplicidade.

A Recorrente demonstra que a própria fiscalização utilizou o critério correto em outro processo administrativo, deduzindo a insuficiência de pagamento já objeto de multa em meses anteriores.

A Recorrente conclui que a fiscalização cometeu um erro ao calcular o valor da multa isolada referente a dezembro/2016, e requer a retificação da decisão para deduzir os valores relativos aos meses anteriores e evitar a cobrança em duplicidade.

### III.5 - DO NÃO CABIMENTO DA MULTA ISOLADA EXIGIDA EM CONCOMITÂNCIA COM OUTRAS PENALIDADES RELACIONADAS À MESMA SUPOSTA INFRAÇÃO":

A recorrente argumenta que a aplicação da multa isolada em conjunto com a multa de ofício e a multa por informação inexata na ECF viola o princípio da consunção, que impede a punição múltipla pela mesma infração.

#### **Contexto:**

A multa isolada foi aplicada com base nas mesmas infrações que resultaram na aplicação da multa de ofício e da multa por informação inexata na ECF.

A DRJ entendeu que as multas são distintas e autônomas, podendo ser aplicadas cumulativamente.

#### **Argumentos da Recorrente:**

O princípio da consunção, aplicável ao direito tributário, determina que a infração mais grave absorve as infrações menos graves que são meio para a sua realização.

No caso, a infração mais grave é o não pagamento do tributo, punida com a multa de ofício.

O não pagamento das estimativas mensais é apenas um meio para a infração mais grave, não podendo ser punido com a multa isolada.

A Recorrente cita jurisprudência do STJ e do CARF que confirmam a aplicação do princípio da consunção no direito tributário, impedindo a cobrança cumulativa de multas.

A Recorrente conclui que a aplicação da multa isolada em conjunto com a multa de ofício e a multa por informação inexata na ECF viola o princípio da consunção, e requer o cancelamento da multa isolada.

**IV – MULTA REGULAMENTAR PELA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS":**

Este capítulo discute a multa aplicada por suposta apresentação da ECF com informações incorretas quanto aos resultados das controladas no exterior. A Recorrente argumenta que a penalidade não é cabível e que sua aplicação viola princípios constitucionais.

A fiscalização aplicou a multa prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598/77 por entender que a Recorrente apresentou informações incorretas na ECF sobre os resultados das controladas no exterior.

A DRJ manteve a multa, apenas recalculando seu valor para excluir a parcela relativa à controlada LASI.

**Argumentos da Recorrente:**

A multa em questão somente se justifica quando o contribuinte descumpre orientações expressas da Administração Tributária, não sendo aplicável em casos de mera divergência de interpretação da legislação.

No caso concreto, não houve descumprimento de orientações expressas, mas sim divergência quanto à interpretação da legislação, o que levou à lavratura dos autos de infração.

A aplicação da multa é desproporcional e irrazoável, pois toma por base o valor da informação omitida, inexata ou incorreta, sem qualquer limitação.

A Recorrente destaca que, em relação à controlada LINTHAL ROU, o erro consistiu em informar um prejuízo fiscal menor do que o devido, o que a desfavoreceu.

A aplicação da multa nesse caso viola os princípios da moralidade e da boa-fé.

A Recorrente demonstra a incabível aplicação da multa por informação inexata na ECF, requerendo seu cancelamento.

IV.1 - DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA PELO SUPOSTO PREENCHIMENTO INCORRETO DA ECF COM OUTRAS PENALIDADES RELACIONADAS À MESMA SUPOSTA INFRAÇÃO":

A recorrente reforça o argumento de que a aplicação da multa por informação inexata na ECF, em conjunto com a multa de ofício e a multa isolada, viola o princípio da consunção.

A multa por informação inexata na ECF foi aplicada com base nas mesmas infrações que resultaram na aplicação da multa de ofício e da multa isolada.

A DRJ entendeu que as multas são distintas e autônomas, podendo ser aplicadas cumulativamente.

**Argumentos da Recorrente:**

O princípio da consunção impede a punição múltipla pela mesma infração, devendo prevalecer a penalidade referente à infração mais grave, que absorve as demais.

No caso, a infração mais grave é o não pagamento do tributo, punida com a multa de ofício.

O preenchimento da ECF com informações inexatas é apenas um meio para a infração mais grave, não podendo ser punido com a multa específica.

A Recorrente cita jurisprudência do CARF que confirma a aplicação do princípio da consunção no direito tributário, impedindo a cobrança cumulativa de multas.

A Recorrente conclui que a aplicação da multa por informação inexata na ECF, em conjunto com a multa de ofício e a multa isolada, viola o princípio da consunção, e requer o cancelamento da multa por informação inexata.

V – DA PREJUDICIALIDADE EM RELAÇÃO AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS NºS 16561.720046/2020-85, 16561.720063/2020-12, 16561.720119/2017-33, 15746.720390/2020-43 E 16561.720094/2020-73":

Neste capítulo, a Recorrente argumenta que o julgamento do presente processo é prejudicado por outros processos administrativos em curso, nos quais decisões favoráveis à Recorrente poderiam impactar o presente caso, requerendo o sobrestamento do feito.

**Contexto:**

A fiscalização mencionou em seu Termo de Verificação Fiscal que, para calcular os créditos tributários, foram consideradas autuações anteriores relativas ao ano-calendário de 2016, cujos débitos são controlados pelos processos administrativos mencionados no título deste capítulo.

Dos processos citados, apenas no processo nº 16561.720119/2017-33 ocorreu compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

A Recorrente impugnou a exigência fiscal naquele processo, e o julgamento ainda está pendente.

#### **Argumentos da Recorrente:**

Caso a Recorrente obtenha decisão favorável no processo nº 16561.720119/2017-33, os valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL serão restabelecidos, podendo ser utilizados para compensar eventuais valores devidos no presente processo.

Existe, portanto, uma relação de prejudicialidade entre os processos, sendo necessário aguardar o julgamento definitivo do processo nº 16561.720119/2017-33 para avaliar seus reflexos no presente caso.

A Recorrente cita dispositivos legais (artigo 12 da Portaria CARF nº 34/2015 e artigo 313, inciso V, "a" do CPC) e jurisprudência do CARF que fundamentam o sobrestamento do processo em caso de prejudicialidade.

A Recorrente requer o sobrestamento do presente processo até o julgamento definitivo do processo nº 16561.720119/2017-33, ou ao menos a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, para evitar decisões conflitantes e promover a economia processual.

É o relatório.

### **VOTO VENCIDO**

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Como relatado, são quatro infrações constantes da presente análise.

Considerando o valor do crédito exonerado foi interposto Recurso de Ofício.

### ***Do Ágio da Ambev Luxemburgo***

Em relação ao resultado da Ambev Luxemburgo, assim dispõe a Autoridade Fiscal (e-fls. 15162 e ss.):

Importante destacar que na demonstração financeira de 2016 da Ambev Luxemburgo, o ágio amortizado referente à Quilmes International Bermudas é apresentado como ágio Linthal S.A., devido à incorporação da QIB pela Ambev Luxemburgo, que passa a ter a Linthal S.A como sua controlada direta, conforme a Nota 3 da demonstração financeira de 2013 (fls. 15.011/15.037), e posteriormente explicado pela fiscalizada na sua resposta ao TI 023 (TDPF nº 08.1.85.00-2015.00207-0) (fls. 15.038/15.044).

O grupo Ambev ardilosamente se utilizou de operações sem as quais os ágios não poderiam ser recuperados no Brasil. Desta forma, a Ambev tentou “driblar” as restrições legais para a recuperação fiscal do ágio no Brasil. Como a subsidiária estrangeira luxemburguesa era lucrativa, o grupo Ambev almejou recuperar os ágios por meio da redução de lucros a serem disponibilizados no país.

Assim, diante da falta de substância econômica e de propósitos negociais das operações das quais resultou a transferência dos ágios em tela, há que se refutar, para fins fiscais, seus efeitos ilícitos.

Tendo por objetivo analisar especificamente as amortizações que reduziram o resultado apurado na demonstração financeira de 2016 da Ambev Luxemburgo, mostra-se necessário examinar o quadro extraído da Nota 3 deste documento:

**Amortizações dos ágios contabilizadas em 2016 pela Ambev Luxemburgo e de interesse para este Termo**

Investida	Amortização de ágio em 2016 (R\$)
Labatt Brewing Company Limited	808.966.000,00
Linthal S.A.	33.755.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>842.721.000,00</b>

Constatei que nos Registros X350 – Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração, relativos ao ano-calendário de 2016 da controlada direta Ambev Luxemburgo, a fiscalizada informou o valor de R\$ 932.359.967,94 titulado “Despesas Operacionais”, conforme apresenta o quadro abaixo:

AMBEV LUXEMBURGO S.A.R.L. 8174452 1 - Companhia Direta 445 - LUXEMBURGO N/A Não 1 - Dpsai									
Registro X350 - Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração									
Receita Líquida	+(-) Custos dos Bens e Serviços Vendidos	LUCRO BRUTO	Receitas Financeiras Adquiridas com a	Outras Receitas Operacionais	+(-) Despesas Financeiras Pagas ou Creditadas a	+(-) Despesas Operacionais	LUCRO OPERACIONAL	Receita de Participação em Controladas	Outras Receitas
+(-) Outras Despesas	LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE	+(-) Imposto Devido	LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO						
0,00	9,00	0,00	209.846.057,71	144.197.216,06	0,00	932.359.967,94	-579.516.694,14	6.190.091.750,00	0,00
0,00	5.610.575.055,86	0,00	5.610.575.055,86						

Intimada através do TI 003 do presente TDPF a apresentar a composição do valor de R\$ 932.359.967,94 titulado “Despesas Operacionais”, a fiscalizada apresentou resposta em 28/09/2020 (fls. 11.921) em que confirma que o valor dos ágios de R\$ 842.721.000,00 é parte componente destas despesas de R\$ 932.359.967,94:

**Composição das despesas indicadas no registro X-350 referente a empresa Ambev Luxemburgo informadas na ECF de 2016 da Ambev S. A**

<b>Despesa ágio - Labatt Brewing Company Limited</b>	<b>(808.966.150,00)</b>
<b>Despesa ágio - Linthal S.A.</b>	<b>(33.755.049,98)</b>
<b>Despesa ágio - Cerbuco Brewing Inc.</b>	<b>(69.980.951,41)</b>
<b>Despesas de Juros s/empréstimos e Financiamentos</b>	<b>(41.845.513,50)</b>
<b>Despesa de custos Operacionais</b>	<b>(2.296.945,03)</b>
<b>Receita de Variação Cambial</b>	<b>24.495.149,85</b>
<b>Outras despesas Financeiras</b>	<b>(10.507,88)</b>
<b>Total de Despesas</b>	<b>(932.359.967,94)</b>

Estes ágios, após serem amortizados pela Ambev Luxemburgo, aumentaram o prejuízo desta sociedade estrangeira em 2016, conforme apresentado na tabela abaixo:

AMBEV LUXEMBURGO 2016	CÁLCULO COM ÁGIO DE 842.721.000,00 (R\$)	CÁLCULO SEM ÁGIO DE 842.721.000,00 (R\$)
<b>(+) Lucro líquido antes do IR c/ Rec. Part. Soc.</b>	5.610.575.055,86	5.610.575.055,86
<b>(-) Receitas em Part. Soc</b>	6.190.091.750,00	6.190.091.750,00
<b>(+) Ágio de 842.721.000,00</b>		842.721.000,00
<b>(=) Lucro (prejuízo) líquido antes do IR s/ Rec. Part. Soc.</b>	<b>-579.516.694,14</b>	<b>263.204.305,86</b>

Assim, em face de todo o exposto neste item 2, o valor dos ágios de R\$ 842.721.000,00, incluído nas despesas que totalizam R\$ 932.359.967,94, representa uma despesa inexistente, que não pode ser utilizada para reduzir o

resultado da controlada Ambev Luxemburgo, devendo ser glosada do prejuízo informado pela empresa na ECF ano-calendário 2016.

Em consequência da glosa supra, o resultado da Ambev Luxemburgo no ano de 2016 passa a ser de R\$ 263.204.305,86, para todos os efeitos fiscais no Brasil.

Conforme a **autuação fiscal formalizada através do PAF nº 16561.720046/2020-85** o resultado da Ambev Luxemburgo no ano de 2015 foi recalculado em R\$ -1.339.211.000,00, em decorrência das infrações apontadas naquele processo, em vez do resultado de R\$ -2.181.932.000,00 informado pela fiscalizada em sua ECF AC 2015.

Como consequência, o saldo de prejuízos acumulados da Ambev Luxemburgo no AC 2015 passou a ser de R\$ -1.339.211.000,00 em vez do valor de R\$ -2.181.932.000,00 informado pela fiscalizada em sua ECF.

Considerando-se a presente autuação, o saldo de prejuízos acumulados da Ambev Luxemburgo no AC 2016 passa a ser de R\$ -1.076.006.694,14, após a compensação do resultado de R\$ 263.204.305,86 com o prejuízo acumulado do exercício anterior, com fundamento no inciso II do art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 1520, de 04 de dezembro de 2014, conforme demonstração da planilha abaixo.

Ambev Luxemburgo	Valor (R\$)
<b>Saldo de Prejuízos Acumulados 2015</b>	<b>-1.339.211.000,00</b>
<b>Resultado 2016</b>	<b>263.204.305,86</b>
<b>Saldo de Prejuízos Acumulados 2016</b>	<b>-1.076.006.694,14</b>

*Base Legal: Lei nº 12.973, de 2014, artigos 76 e 77; Lei nº 9.430, de 1996, art. 16; Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º. A legislação em comento está consolidada nos artigos nº 394 e 395 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).*

Assim, o valor do resultado da controlada Ambev Luxemburgo no AC 2016 não influenciou o seu resultado tributável no Brasil naquele ano-calendário. Portanto, esta lavratura não visa à exigência de crédito tributário referente àquele ano-calendário, mas, o correto espelhamento da realidade destes valores, assegurando ao sujeito passivo o contencioso administrativo. Ademais, a lavratura do presente Auto de Infração é dever de ofício regido pelo Artigo 9º, § 4º da Lei 70.235/72 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009), que segue transcrito:

#### **ART. 9º DO DECRETO 70.235/72**

*Art. 9º A **exigência do crédito tributário** e a **aplicação de penalidade isolada** serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)*

*§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)*

*§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)*

*§ 4º O **disposto no caput** deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, **constatada infração** à legislação tributária, dela **não resulte exigência de crédito tributário**. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 5º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

## **Ágio da Labatt Brewing Company Limited**

O relatório fiscal menciona diversas empresas com nomes semelhantes, o que pode gerar confusão. Vamos esclarecer a nomenclatura e participação de cada uma das empresas "Labatt" descritas no relatório:

### **1. LABATT BREWING COMPANY LIMITED ("LABATT BREWING" OU "LABATT CANADÁ"):**

- *Nacionalidade: Canadense*
- *Atividade: Cervejaria*
- *Participação: Subsidiária da Ambev Luxemburgo (anteriormente da Labatt Holding A/S)*

### **2. LABATT BREWING CANADA HOLDING LTD ("MERGECO"):**

- *Nacionalidade: Bahamense*
- *Atividade: Holding*
- *Participação: Subsidiária da Interbrew (antes da incorporação pela Ambev)*
- *Observação: Esta empresa foi incorporada pela Ambev em 2004, deixando de existir.*

### **3. LABATT HOLDING B.V. ("LABATT HOLDCO"):**

- *Nacionalidade: Holandesa*
- *Atividade: Holding*
- *Participação: Subsidiária da Interbrew International B.V. (IIBV) (antes da substituição pela Labatt Holding ApS)*
- *Observação: Esta empresa foi substituída pela Labatt Holding ApS na estrutura societária antes da incorporação da Labatt pela Ambev.*

### **4. LABATT HOLDING APS/A/S ("LABATT HOLDING" OU "LABATT AS"):**

- *Nacionalidade: Dinamarquesa*
- *Atividade: Holding*
- *Participação: Subsidiária da Ambev (após a incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd) e posteriormente controladora da Ambev Luxemburgo.*
- *Observação: Esta empresa foi liquidada em 2012, transferindo suas participações para a Ambev Luxemburgo.*

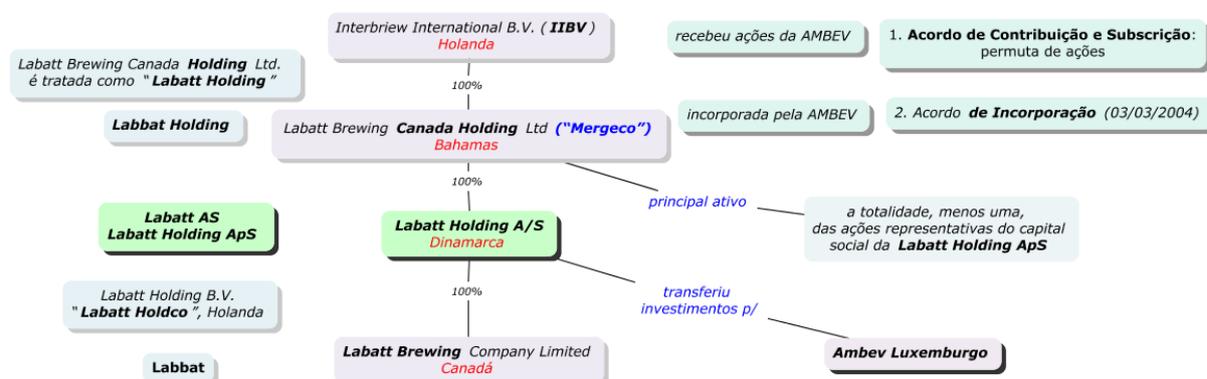
### **5. LABATT BETTER TOGETHER:**

- *Nacionalidade: Canadense*
- *Atividade: Não especificada no relatório*
- *Participação: Subsidiária da Labatt Brewing Company Limited*

### **6. LABATT USA L.L.C. ("LABATT USA"):**

- *Nacionalidade: Americana*
- *Atividade: Distribuição de bebidas*
- *Participação: Subsidiária da Labatt Brewing Company Limited (antes da venda para a Femsa)*
- *Observação: Esta empresa foi vendida para a Femsa em 2004 como parte da reestruturação da Labatt.*

## ESTRUTURA EMPRESARIAL



(imagem elaborada por este Conselheiro para auxiliar na compreensão das operações)

## DOS ACORDOS ENTRE AMBEV E INTERBREW

Os dois acordos mencionados, firmados em 03/03/2004, foram fundamentais para a transação complexa entre a Ambev e a Interbrew. Vamos entender cada um deles:

### 1. ACORDO DE CONTRIBUIÇÃO E SUBSCRIÇÃO:

- **Objetivo:** Regular a aquisição do controle acionário da Ambev pela Interbrew.
- **Mecanismo:** Os antigos controladores da Ambev (os senhores Lemann, Telles e Sicupira) trocaram suas ações da Ambev por ações da Interbrew, tornando-se acionistas da empresa belga.
- **Consequência:** A Interbrew se tornou a controladora da Ambev, adquirindo a maioria das ações com direito a voto.

### 2. ACORDO DE INCORPORAÇÃO:

- **Objetivo:** Regular a incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd ("Mergeco"), controladora da Labatt Brewing Company Limited, pela Ambev.
- **Mecanismo:** A Ambev incorporou a Mergeco, que era subsidiária da Interbrew e detinha indiretamente a Labatt Brewing Company Limited.
- **Pagamento:** Em contrapartida à incorporação, a Ambev emitiu novas ações e as entregou à Interbrew International B.V. (IIBV), subsidiária da Interbrew e única acionista da Mergeco.
- **Consequência:** A Labatt Brewing Company Limited se tornou subsidiária da Ambev.

Relação entre os Acordos:

- **Indissociabilidade:** Os dois acordos eram indissociáveis e faziam parte de uma única transação. A conclusão de um acordo dependia da conclusão do outro.
- **Aquisição da Labatt como Parte do Preço:** A incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd pela Ambev e a consequente emissão de ações podem ser entendidas como parte do preço pago pela Interbrew para adquirir o controle da Ambev.

O Acordo de Contribuição e Subscrição definiu como a Interbrew adquiriu o controle da Ambev, enquanto o Acordo de Incorporação definiu como a Ambev adquiriu a Labatt Brewing Company Limited. Ambos os acordos foram essenciais para a transação entre as duas empresas e estavam interligados.

Para entender o contexto e o momento exato do surgimento do ágio relacionado à Labatt Brewing Company Limited, vamos analisar os fatos em ordem cronológica, destacando datas e valores importantes:

**MARÇO DE 2004:**

Acordos de Fusão e Aquisição: A Ambev e a Interbrew celebram dois acordos principais:

- Acordo de Contribuição e Subscrição, que regula a aquisição do controle da Ambev pela Interbrew, e o
- Acordo de Incorporação, que regula a incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd (controladora da Labatt Brewing Company Limited) pela Ambev.

Estrutura Societária da Labatt: A Labatt Brewing Company Limited era controlada pela Labatt Holding B.V. (empresa holandesa), que por sua vez era controlada pela Interbrew International B.V. (IIBV), também holandesa e subsidiária da Interbrew.

**JUNHO DE 2004:**

Reavaliação da Labatt: A IIBV realiza um aporte de capital na Labatt Holding ApS (empresa dinamarquesa) com as ações da Labatt Brewing Company Limited. Este aporte é feito pelo valor de mercado da Labatt, que é consideravelmente maior que seu valor contábil.

Surgimento do Ágio: A diferença entre o valor de mercado e o valor contábil da Labatt resulta em um ágio de aproximadamente R\$ 16 bilhões, que é registrado na Labatt Holding ApS.

Importância da Data: É fundamental notar que esta reavaliação ocorre após a assinatura dos acordos entre a Ambev e a Interbrew em março de 2004, ou seja, ambas as empresas já tinham conhecimento da futura aquisição da Labatt pela Ambev.

**AGOSTO DE 2004:**

Incorporação da Labatt: A Ambev incorpora a Labatt Brewing Canada Holding Ltd, que agora possui as ações da Labatt Holding ApS já reavaliadas.

Pagamento com emissão de ações da Ambev: A Ambev emite novas ações para a IIBV (antiga controladora da Labatt) como pagamento pela incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd. O valor dessas ações corresponde ao valor contábil (que agora coincide com o valor de mercado devido à reavaliação) da Labatt Holding ApS.

Ausência de Registro do Ágio na Ambev: Como o valor das ações emitidas pela Ambev corresponde ao valor contábil da Labatt Holding ApS (que já inclui o ágio), a Ambev não registra nenhum ágio em suas demonstrações financeiras individuais.

Amortização do Ágio no Exterior: A Labatt Holding ApS e, posteriormente, a Ambev Luxemburgo (para onde a participação na Labatt foi transferida) começam a amortizar o ágio de R\$ 16 bilhões, reduzindo seus lucros e, conseqüentemente, os lucros da Ambev no Brasil, considerando a Tributação em Bases Universais (TBU).

**INFRAÇÃO FISCAL:**

A Autoridade Fiscal considera que a transferência do ágio para a Labatt Holding ApS antes da aquisição pela Ambev e a subsequente amortização configuram uma **infração fiscal** pelos seguintes motivos:

Falta de Propósito Negocial: A reavaliação da Labatt e a criação do ágio não tiveram nenhum propósito negocial real, já que a aquisição da Labatt pela Ambev já estava acordada.

Objetivo de Redução Tributária: O único objetivo da operação foi transferir o ágio para uma empresa no exterior, onde poderia ser amortizado e utilizado para reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil.

**CONSEQUÊNCIAS:**

Amortização do Ágio no Exterior: A Labatt Holding ApS e, posteriormente, a Ambev Luxemburgo (para onde a participação na Labatt foi transferida), começam a amortizar o ágio de R\$ 16 bilhões, reduzindo seus lucros e, conseqüentemente, os lucros da Ambev no Brasil.

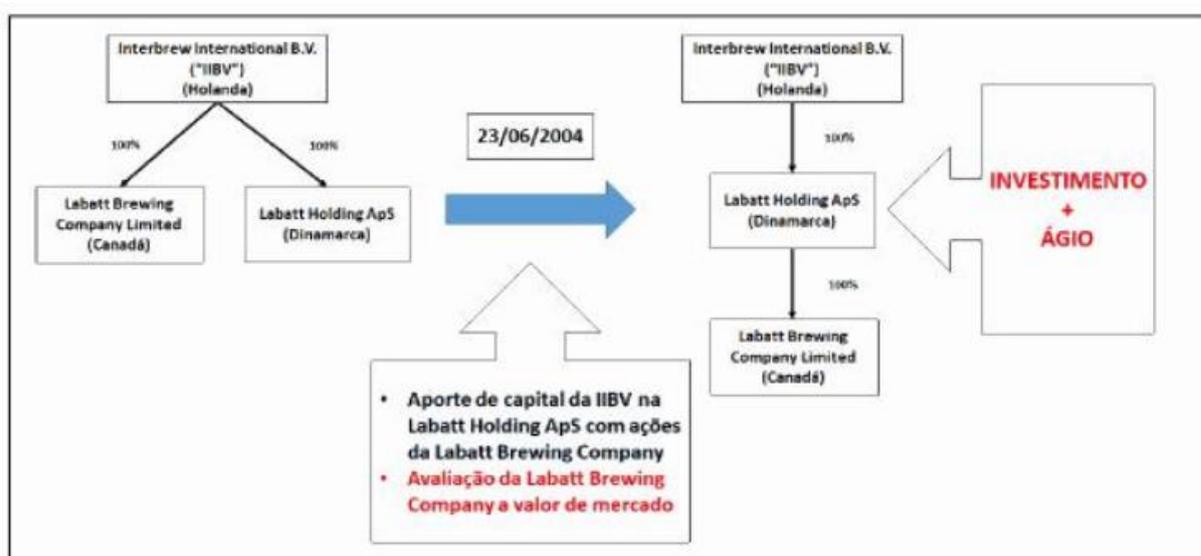
Irregularidade Fiscal: O relatório fiscal explica que a transferência do ágio para a Labatt Holding ApS antes da aquisição pela Ambev e a subsequente amortização tiveram o objetivo de reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil, configurando uma irregularidade fiscal.

A cronologia dos fatos demonstra que o ágio da Labatt Brewing Company Limited surgiu em junho de 2004, quando a IIBV, ainda controladora da Labatt, realizou um aporte de capital na Labatt Holding ApS com as ações da Labatt, registrando o investimento pelo valor de mercado. Esta reavaliação ocorreu após a Ambev e a Interbrew já terem acordado a aquisição da Labatt pela Ambev, o que levanta suspeitas sobre a motivação da operação.

A Autoridade Fiscal considera que a transferência do ágio para a Labatt Holding ApS e a subsequente amortização tiveram o objetivo de reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil, configurando uma irregularidade fiscal.

Destaco o excerto do relatório abaixo:

Diante das informações e dos documentos apresentados pela fiscalizada, é de se concluir que o reconhecimento do investimento na Labatt Brewing Company Limited a valor de mercado ocorreu justamente quando a Labatt Holding ApS recebeu o aporte de capital realizado pela Interbrew International B.V. ("IIBV") com as ações da própria Labatt Brewing Company Limited. Conseqüentemente, foi nesse momento que se deu o surgimento do vultoso ágio, ainda que apenas formalmente contabilizado como investimento na Labatt Holding ApS. É necessário ainda mencionar que – conforme informação prestada pela própria fiscalizada, anteriormente reproduzida – a IIBV era a única acionista da Labatt Holding ApS no momento do aporte de capital com a totalidade das ações da canadense Labatt Brewing Company Limited. Assim, a operação da qual resultou o surgimento do ágio na Labatt Holding ApS pode ser assim simplificada representada:

**IMAGEM SURGIMENTO DO ÁGIO (FIGURA 06)**

**Figura 6 – Operação da qual resultou o registro do ágio na Labatt Holding ApS**

Frise-se que após a operação retratada na figura anterior e como medida preparatória adotada no âmbito do grupo Interbrew visando à subsequente combinação de negócios com o grupo Ambev, houve ainda a interposição de uma sociedade sediada nas Bahamas (Labatt Brewing Canada Holding) entre a IIBV e a Labatt Holding ApS (ver Figura 6). E

a Ambev incorporou justamente essa sociedade bahamense em agosto de 2004 (pelo valor contábil, conforme deixa claro o trecho do Protocolo e Justificação de Incorporação anteriormente transcrito), recebendo, portanto, seu acervo composto de ações da Labatt Holding ApS já avaliadas a mercado.

Fica evidente que os grupos Ambev e Interbrew intencionalmente acordaram que o ágio decorrente da transação envolvendo a cervejaria canadense seria estrategicamente reconhecido na Labatt Holding ApS. Afinal de contas, o surgimento desse ágio ocorreu em junho de 2004, ou seja, após a celebração, em março de 2004, dos já referidos Contratos de Incorporação e de Contribuição e Subscrição. Também salta aos olhos, como adiante justificado, que esse pretensão reconhecimento do ágio na sociedade dinamarquesa – que foi, repise-se, devida e intencionalmente ajustado entre os grupos Ambev e Interbrew – visou exclusivamente ao ilícito aproveitamento fiscal desse ágio no Brasil.

Verifica-se então:

**Aporte de Capital:** A Interbrew International B.V. (IIBV), que era a controladora da Labatt Brewing Company Limited, realizou um aporte de capital na Labatt Holding ApS.

**Integralização com Ações:** A IIBV integralizou este aporte de capital com as ações da própria Labatt Brewing Company Limited.

**Valor de Mercado:** O valor atribuído às ações da Labatt neste aporte foi o seu valor de mercado, que era significativamente maior que o valor contábil registrado nos livros da IIBV.

**Surgimento do Ágio:** A diferença entre o valor de mercado das ações da Labatt e o valor contábil registrado nos livros da IIBV gerou um ágio de aproximadamente **R\$ 16 bilhões**.

**Registro do Ágio:** Este ágio foi contabilizado na Labatt Holding ApS como parte do valor do investimento na Labatt Brewing Company Limited.

O ágio da Labatt surgiu porque a IIBV, ainda controladora da Labatt, "reavaliou" as ações da Labatt para o valor de mercado antes de transferi-las para a Labatt Holding ApS. Esta reavaliação gerou um ágio que foi registrado na Labatt Holding ApS e posteriormente transferido para Ambev Luxemburgo, amortizados, por consequência, utilizado para reduzir os lucros disponibilizados para a Ambev no Brasil.

Ora qual riqueza (ágio) foi gerada nessas operações?

Sintetizo cronologicamente abaixo as operações.

## SÍNTESE REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA E ÁGIO DA LABATT

### **INÍCIO DE 2004 (ANTES DOS ACORDOS)**

A Labatt Brewing Company Limited (Labatt) é controlada indiretamente pela Interbrew, por meio de uma cadeia de empresas, incluindo a IIBV e a Mergeco.

Estrutura:

*Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding B.V. -> Labatt Brewing Company Limited.*

### **MARÇO DE 2004 (ACORDOS DE FUSÃO E AQUISIÇÃO)**

A Ambev e Interbrew assinam dois acordos: o Acordo de Contribuição e Subscrição (Interbrew assume controle da Ambev) e o Acordo de Incorporação (Ambev incorpora a Mergeco). O acordo original previa a incorporação da Labatt Holding B.V. pela Ambev.

Estrutura:

*Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding B.V. -> Labatt Brewing Company Limited.*

### **JUNHO DE 2004 (APORTE DE CAPITAL E CRIAÇÃO DO ÁGIO)**

A IIBV realiza um aporte de capital na Labatt Holding ApS (empresa dinamarquesa) com as ações da Labatt, avaliando-as pelo valor de mercado. Surge o ágio de R\$ 16 bilhões, registrado na Labatt Holding ApS. A Labatt Holding B.V. é substituída pela Labatt Holding ApS na estrutura societária, e a Mergeco passa a controlá-la.

Estrutura:

- **Antes:** *Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding B.V. -> Labatt.*
- **Depois:** *Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding ApS -> Labatt.*

#### **AGOSTO DE 2004 (INCORPORAÇÃO DA MERGECO PELA AMBEV)**

- A Ambev incorpora a Mergeco, adquirindo indiretamente a Labatt e o ágio de R\$ 16 bilhões registrado na Labatt Holding ApS. A Ambev emite novas ações para a IIBV como pagamento.

Estrutura:

- *Antes: Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding ApS -> Labatt.*
- *Depois: Ambev -> Labatt Holding ApS -> Labatt.*

#### **DEZEMBRO DE 2012 (CRIAÇÃO DA AMBEV LUXEMBURGO)**

A Labatt Holding ApS transfere suas participações (incluindo a Labatt e o ágio) para a recém-criada Ambev Luxemburgo e é liquidada. A Ambev Luxemburgo passa a controlar a Labatt e amortizar o ágio.

Estrutura:

- *Antes: Ambev -> Labatt Holding ApS -> Labatt.*
- *Depois: Ambev (Brasil) -> Ambev Luxemburgo -> Labatt.*

#### **PONTOS IMPORTANTES**

**Formação do Ágio:** o momento da formação do ágio (junho de 2004) e seu valor (R\$ 16 bilhões).

**Transferências do Ágio:** as transferências do ágio da Labatt Holding ApS para a Ambev Luxemburgo.

**Incorporação e Liquidações:** a incorporação da Mergeco pela Ambev e as liquidações da Labatt Holding ApS, mostrando a simplificação da estrutura societária.

**Mudança de Estrutura:** a mudança da Labatt Holding B.V. para a Labatt Holding ApS, que ocorreu antes do aporte de capital e da criação do ágio.

Na sequência, é necessário detalhar o outro ágio advindo da Quilmes.

### **Ágio da Quilmes International Bermudas Ltd**

#### **ESTRUTURA SOCIETÁRIA E ÁGIO DA QUILMES:**

Para esclarecer as operações envolvendo o ágio relacionado à Quinsa, vamos analisar a evolução da estrutura societária de forma cronológica.

##### **FASE INICIAL (ANTES DE 2003):**

- **Quinsa como Holding:** A Quinsa (*Quilmes Industrial S.A.*), empresa luxemburguesa, atua como holding controladora das subsidiárias da Ambev na Argentina e outros países sul-americanos.  
*Ambev, BAH, NCAQ, Dunvegan, Diversos Acionistas -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.*
- **Acionistas da Quinsa:** A Quinsa possui diversos acionistas, incluindo a *Beverage Associates Corp (BAC)*, que era a controladora da Ambev antes da “fusão” com a *Interbrew*.

##### **AQUISIÇÕES DA QUINSA (2003 - 2008):**

- **Empresas Adquirentes:** O grupo Ambev, por meio da Ambev (empresa brasileira), BAH (empresa bahamense), NCAQ e Dunvegan (empresas uruguaias), adquire gradualmente ações da Quinsa.
- **Pagamento de Ágio:** As aquisições são realizadas com pagamento de ágio, totalizando aproximadamente R\$ 865 milhões.
- **Registro do Ágio:** Inicialmente, o ágio é registrado na Ambev, na BAH, na NCAQ e na Dunvegan.
- **Incorporação da BAH (2007):** A BAH é incorporada pela Ambev, e o ágio da BAH é transferido para a Ambev.

**ESTRUTURA ANTES DA TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO (FINAL DE 2008):**

- **Controle da Quinsa:** O grupo Ambev detém aproximadamente 99,81% do capital social da Quinsa.
- **Registro do Ágio:** O ágio de R\$ 865 milhões está registrado na Ambev e na Dunvegan.
- **Estrutura Societária:** Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias sul-americanas.

**TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO (SETEMBRO DE 2010):**

- **Aporte de Capital na Labatt Holding A/S:** A Ambev, a NCAQ e a Dunvegan realizam um aporte de capital na Labatt Holding A/S com suas ações da Quinsa e da QIB.
- **Transferência do Ágio:** O ágio de R\$ 865 milhões é transferido para a Labatt Holding A/S como parte do valor do investimento na Quinsa.

**ESTRUTURA APÓS A TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO (FINAL DE 2010):**

- **Liquidação da Quinsa:** A Quinsa é liquidada, e a Labatt Holding A/S passa a controlar diretamente a QIB.
- **Estrutura Societária:** Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Labatt Holding A/S -> QIB -> Subsidiárias sul-americanas.

**CRIAÇÃO DA AMBEV LUXEMBURGO (DEZEMBRO DE 2012):**

- **Transferência da Participação:** A Labatt Holding A/S transfere suas participações, incluindo a QIB e o ágio relativo à Quinsa, para a recém-criada Ambev Luxemburgo.
- **Liquidação da Labatt Holding A/S:** A Labatt Holding A/S é liquidada.

**ESTRUTURA FINAL (APÓS DEZEMBRO DE 2012):**

- **Controle da QIB:** A QIB passa a ser controlada diretamente pela Ambev Luxemburgo, que por sua vez é controlada pela Ambev (empresa brasileira).
- **Estrutura Societária:** Ambev (Brasil) -> Ambev Luxemburgo -> QIB -> Subsidiárias sul-americanas.

**AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO:**

- **Labatt Holding A/S e Ambev Luxemburgo:** Após a transferência do ágio, a Labatt Holding A/S e, posteriormente, a Ambev Luxemburgo, começam a amortizar o ágio relativo à Quinsa, reduzindo seus lucros e, conseqüentemente, os lucros da Ambev no Brasil.

**CONCLUSÃO:**

As operações envolvendo a Quinsa e a QIB foram realizadas com o objetivo de transferir o ágio para empresas no exterior, permitindo sua amortização e a conseqüente redução da carga tributária da Ambev no Brasil.

**LIQUIDAÇÃO DA QUINSA:**

A liquidação da Quinsa ocorreu em dezembro de 2010, após a transferência do controle para a Labatt Holding A/S em setembro de 2010. O relatório fiscal não detalha o processo específico de liquidação, mas podemos inferir os seguintes pontos:

**EVENTOS PRINCIPAIS:**

1. **Transferência de Participação (Setembro de 2010):** A Ambev, a NCAQ e a Dunvegan transferem suas ações da Quinsa para a Labatt Holding A/S por meio de um aporte de capital.

2. **Controle pela Labatt Holding A/S:** Após a transferência, a Labatt Holding A/S se torna a controladora da Quinsa, detendo praticamente a totalidade das ações.
3. **Decisão de Liquidação:** O grupo Ambev decide liquidar a Quinsa, provavelmente com o objetivo de simplificar a estrutura societária.
4. **Dissolução da Quinsa (Dezembro de 2010):** A Quinsa é formalmente dissolvida, e seus ativos e passivos são transferidos para a Labatt Holding A/S.

#### Consequências da Liquidação:

- **Simplificação da Estrutura:** A liquidação da Quinsa elimina uma camada na estrutura societária, com a Labatt Holding A/S passando a controlar diretamente a QIB e as subsidiárias sul-americanas.
- **Manutenção do Controle:** A liquidação não altera o controle das empresas, que continuam pertencendo ao grupo Ambev.
- **Continuidade da Amortização do Ágio:** O ágio relacionado à Quinsa, que foi transferido para a Labatt Holding A/S, continua sendo amortizado, reduzindo os lucros a serem disponibilizados no Brasil.

A liquidação da Quinsa foi uma etapa do processo de reestruturação societária que visava simplificar a estrutura de controle das subsidiárias sul-americanas, sem alterar o controle efetivo dessas empresas pelo grupo Ambev. O ágio relacionado à Quinsa continuou sendo amortizado após a liquidação, o que é considerado uma irregularidade fiscal pelo relatório.

Segue a síntese cronológica:

#### **2003 - 2008:**

**Aquisição da Quinsa:** O grupo Ambev, por meio da Ambev (empresa brasileira), Beverage Associates Holding Ltd (BAH, empresa bahamense incorporada pela Ambev em 2007), NCAQ Sociedad Colectiva e Dunvegan S.A. (empresas uruguaias), adquire ações da Quilmes Industrial S.A. (Quinsa), empresa luxemburguesa controladora da Quilmes International Bermudas Ltd (QIB).

**Pagamento de Ágio:** As aquisições da Quinsa são realizadas com pagamento de ágio, totalizando aproximadamente **R\$ 865 milhões**.

**Registro do Ágio:** Inicialmente, o ágio é registrado na Ambev, na BAH, na NCAQ e na Dunvegan. Posteriormente, com a incorporação da BAH pela Ambev, o ágio fica registrado apenas na Ambev e na Dunvegan.

#### **SETEMBRO DE 2010:**

**Aporte de Capital na Labatt Holding A/S:** A Ambev, a NCAQ e a Dunvegan realizam um aporte de capital na Labatt Holding A/S (empresa dinamarquesa) com suas ações da Quinsa e da QIB.

**Transferência do Ágio:** O ágio de R\$ 865 milhões, registrado na Ambev e na Dunvegan, é transferido para a Labatt Holding A/S como parte do valor do investimento na Quinsa.

**Liquidação da Quinsa:** A Quinsa é liquidada em dezembro de 2010, e a Labatt Holding A/S passa a controlar diretamente a QIB.

**DEZEMBRO DE 2012:**

**Criação da Ambev Luxemburgo:** A Labatt Holding A/S transfere suas participações, incluindo a QIB e o ágio relativo à Quinsa, para a recém-criada Ambev Luxemburgo.

**Liquidação da Labatt Holding A/S:** A Labatt Holding A/S é liquidada, e a Ambev Luxemburgo passa a ser controlada diretamente pela Ambev (empresa brasileira).

**CONSEQUÊNCIAS:**

**Amortização do Ágio no Exterior:** A Labatt Holding A/S e, posteriormente, a Ambev Luxemburgo, começam a amortizar o ágio relativo à Quinsa, reduzindo seus lucros e, conseqüentemente, os lucros da Ambev no Brasil.

**INFRAÇÃO FISCAL:**

A Autoridade Fiscal considera que a transferência do ágio para a Labatt Holding A/S e posteriormente para a Ambev Luxemburgo, bem como a subsequente amortização, configuram uma infração fiscal pelos seguintes motivos:

**Falta de Propósito Negocial:** As operações de aporte de capital e liquidação de empresas não tiveram nenhum propósito negocial real, apenas alteraram a estrutura societária sem modificar o controle das empresas envolvidas.

**Objetivo de Redução Tributária:** O único objetivo da operação foi transferir o ágio para empresas no exterior, onde poderia ser amortizado e utilizado para reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil.

**Burla à Legislação:** A operação buscou burlar as regras de aproveitamento fiscal do ágio no Brasil, que só permitem sua dedução em casos específicos.

**CONCLUSÃO DA AUTORIDADE FISCAL:**

As operações envolvendo a Quinsa e a QIB foram realizadas com o objetivo de transferir artificialmente um ágio para o exterior, permitindo sua amortização e a conseqüente redução da carga tributária da Ambev no Brasil. A Autoridade Fiscal considera essa operação como fraudulenta e exige a recuperação dos créditos tributários ilicitamente evadidos.

**SÍNTESE DA FORMAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO NA QUILMES****ANTES DE 2003**

A Quinsa atua como holding, controlando as subsidiárias da Ambev na América do Sul. A BAC, controladora da Ambev, é apenas uma das acionistas da Quinsa.

Estrutura:

*BAC (controladora da Ambev) -> Diversos Acionistas -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias sul-americanas.*

**2003 - 2008 (AQUISIÇÕES DA QUINSA)**

A Ambev, BAH, NCAQ e Dunvegan (empresas do grupo Ambev) adquirem gradualmente ações da Quinsa, pagando ágio. O ágio é registrado nessas empresas. A BAH é incorporada pela Ambev em 2007. Ao final do período, o grupo Ambev controla a Quinsa.

Estrutura

- **Início:** Ambev, BAH, NCAQ, Dunvegan -> Diversos Acionistas -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.
- **Final:** Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.

#### **SETEMBRO DE 2010 (TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO)**

A Ambev, NCAQ e Dunvegan realizam um aporte de capital na Labatt Holding A/S com suas ações da Quinsa e QIB. O ágio de R\$ 865 milhões, antes registrado na Ambev e Dunvegan, é transferido para a Labatt Holding A/S.

Estrutura:

- *Antes:* Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.
- *Depois:* Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Labatt Holding A/S -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.

#### **DEZEMBRO DE 2010 (LIQUIDAÇÃO DA QUINSA)**

A Quinsa é liquidada, simplificando a estrutura societária. A Labatt Holding A/S passa a controlar diretamente a QIB e as subsidiárias. O ágio continua sendo amortizado pela Labatt Holding A/S.

Estrutura:

- *Antes:* Grupo Ambev -> Labatt Holding A/S -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.
- *Depois:* Grupo Ambev -> Labatt Holding A/S -> QIB -> Subsidiárias.

#### **DEZEMBRO DE 2012 (CRIAÇÃO DA AMBEV LUXEMBURGO)**

A Labatt Holding A/S transfere suas participações (incluindo a QIB e o ágio) para a recém-criada Ambev Luxemburgo e é liquidada. A Ambev Luxemburgo passa a controlar a QIB e amortizar o ágio.

Estrutura:

- *Antes:* Grupo Ambev -> Labatt Holding A/S -> QIB -> Subsidiárias.
- *Depois:* Ambev (Brasil) -> Ambev Luxemburgo -> QIB -> Subsidiárias.

#### **PONTOS IMPORTANTES:**

- **Formação do Ágio:** o momento da formação do ágio (durante as aquisições da Quinsa) e seu valor (R\$ 865 milhões).
- **Transferências do Ágio:** as transferências do ágio da Ambev e Dunvegan para a Labatt Holding A/S e posteriormente para a Ambev Luxemburgo.
- **Liquidações:** as liquidações da Quinsa e da Labatt Holding A/S, simplificando a estrutura societária.

### **Considerações sobre o Ágio da Ambev Luxemburgo**

Após detida análise dos autos e profunda reflexão sobre as complexas questões suscitadas neste litígio, entendo que o recurso voluntário interposto pela Ambev S.A. não merece acolhimento.

Com efeito, o cerne da controvérsia reside na validade, para fins fiscais, da amortização de ágio registrado na Ambev Luxemburgo, controlada da recorrente, e seu consequente impacto na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em virtude da tributação em bases universais.

A recorrente alega que a amortização do ágio é legítima, decorrendo de operações societárias válidas realizadas em consonância com a legislação dos países envolvidos. Sustenta, ainda, que a Autoridade Fiscal, ao glosar a amortização do ágio, imiscuiu-se indevidamente na autonomia privada das empresas, desconsiderando a substância econômica das operações.

Contudo, a argumentação da recorrente não se sustenta diante da análise acurada dos fatos e da legislação tributária aplicável. A tributação em bases universais almeja alcançar a

integralidade dos lucros auferidos pelas empresas brasileiras, inclusive aqueles obtidos indiretamente por meio de controladas e coligadas no exterior. Todavia, essa sistemática, que busca garantir a isonomia e a justiça fiscal (em consonância com a tributação das empresas domésticas), não pode ser convertida em escudo para práticas abusivas que visem a reduzir artificialmente a carga tributária, por meio de operações societárias sem substância econômica e desprovidas de propósito negocial.

No caso em tela, a Autoridade Fiscal demonstrou a artificialidade da criação do ágio relacionado à Labatt Brewing Company Limited e à Quilmes International Bermudas Ltd, posteriormente transferido para a Ambev Luxemburgo.

Analizamos as operações que culminaram na glosa das amortizações do ágio desvelando a sua verdadeira natureza.

Primeiramente, em relação à Labatt, a reavaliação da empresa para o valor de mercado e a consequente criação do ágio se deram em junho de 2004, logo após a assinatura dos acordos entre a Ambev e a Interbrew, mas antes da efetiva incorporação da empresa pela Ambev. Essa cronologia, por si só, levanta suspeitas sobre a real intenção da operação, revelando a intenção de criar artificialmente um ágio para posterior amortização.

Ademais, a criação do ágio se deu por meio de um aporte de capital na Labatt Holding ApS, integralizado com as ações da própria Labatt, o que configura um claro exemplo de simulação relativa, nos termos do Art. 167 do Código Civil. A IIBV, ainda controladora da Labatt, simulou uma operação de mercado para aumentar o valor contábil da empresa e gerar o ágio, dissimulando a intenção de beneficiar a Ambev, futura controladora da Labatt, com a amortização do ágio artificial.

Em relação à Quinsa, a transferência do ágio para a Labatt Holding A/S, por meio de um aporte de capital, e posteriormente para a Ambev Luxemburgo, sem qualquer alteração substancial no controle das empresas, evidencia a ausência de propósito negocial, corroborando a artificialidade da operação. A Quinsa e a Labatt Holding A/S foram utilizadas como meros instrumentos para a transferência do ágio, sem qualquer finalidade econômica legítima.

Outrossim, as liquidações da Quinsa e da Labatt Holding A/S, após as transferências do ágio, reforçam a conclusão de que as operações visavam apenas simplificar a estrutura societária para facilitar a amortização do ágio e reduzir a carga tributária no Brasil. Essa sucessão de atos, interligados e desprovidos de substância econômica, configura um planejamento tributário abusivo, com o intuito de fraudar a legislação brasileira.

A recorrente, ao defender a validade das operações, invoca o princípio da autonomia privada e a legalidade formal dos atos praticados. Todavia, a autonomia privada, ainda que fundamento basilar do direito empresarial, não pode ser utilizada para justificar condutas que violem a lei e o interesse público.

No caso em análise, a legalidade formal das operações societárias não afasta a sua desconsideração para fins fiscais. A simulação, a ausência de propósito negocial e a fraude à lei, evidenciadas pelas operações da Ambev, autorizam a Autoridade Fiscal a desconsiderar os atos praticados e apurar a realidade econômica subjacente.

Com efeito, ao reconhecer um ágio artificial, criado com o único propósito de reduzir a carga tributária, estaríamos chancelando um planejamento tributário abusivo, abrindo as portas para a erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e incentivando a realização de operações societárias

complexas em paraísos fiscais, com o intuito de dissimular a real situação econômica e burlar a legislação brasileira.

A tributação deve incidir sobre a riqueza real gerada pelas empresas, e não sobre lucros fictícios reduzidos por ágios artificiais. A desconsideração do ágio e a consequente glosa de sua amortização são medidas imprescindíveis para garantir a efetividade da tributação em bases universais, coibir planejamentos tributários abusivos e assegurar a isonomia entre os contribuintes.

A tributação em bases universais, prevista no ordenamento jurídico brasileiro, visa alcançar a integralidade dos lucros auferidos pelas empresas brasileiras, inclusive aqueles obtidos por meio de controladas e coligadas no exterior. Essa sistemática não pode ser utilizada como instrumento para práticas abusivas que visem a reduzir artificialmente a carga tributária, por meio de operações societárias sem substância econômica e desprovidas de propósito negocial.

No caso em tela, a Autoridade Fiscal demonstrou de forma robusta a artificialidade da criação do ágio relacionado à Labatt Brewing Company Limited e à Quilmes International Bermudas Ltd, posteriormente transferido para a Ambev Luxemburgo, onde foi amortizado. A mera reestruturação societária, desacompanhada de propósito negocial diverso da redução da carga tributária no Brasil, não autoriza o reconhecimento de ágio para fins de amortização.

Com efeito, a análise do histórico das operações revela uma série de indícios que corroboram a conclusão da Autoridade Fiscal:

**Reavaliação da Labatt:** A Labatt foi reavaliada para o valor de mercado e o ágio foi criado em junho de 2004, logo após a assinatura dos acordos entre Ambev e Interbrew, mas antes da efetiva incorporação da empresa pela Ambev.

**Aporte de Capital na Labatt Holding ApS:** A criação do ágio se deu por meio de um aporte de capital na Labatt Holding ApS, integralizado com as ações da própria Labatt, o que demonstra a artificialidade da operação.

**Transferência do Ágio da Quinsa:** O ágio da Quinsa foi transferido para a Labatt Holding A/S por meio de um aporte de capital e, posteriormente, para a Ambev Luxemburgo, sem qualquer alteração substancial no controle das empresas.

**Liquidações da Quinsa e Labatt Holding A/S:** A liquidação da Quinsa e da Labatt Holding A/S após as transferências do ágio reforçam a artificialidade das operações, que visavam apenas simplificar a estrutura para facilitar a amortização do ágio.

**Ausência de Propósito Negocial:** As operações societárias que resultaram na criação e transferência do ágio não apresentaram qualquer propósito negocial plausível, a não ser a redução da carga tributária no Brasil.

A recorrente argumenta que as operações foram realizadas de acordo com a legislação societária dos países envolvidos. No entanto, a legalidade formal das operações não afasta a possibilidade de desconsideração para fins fiscais, quando comprovada a artificialidade e a ausência de propósito negocial.

Admitir a dedutibilidade de um ágio artificial, criado com o único objetivo de reduzir a carga tributária no Brasil, seria cancelar planejamentos tributários abusivos e incentivar a realização de operações societárias complexas em jurisdições alienígenas, com o intuito de dissimular a real situação econômica e burlar a legislação brasileira.

A tributação deve incidir sobre a riqueza real gerada pelas empresas, e não sobre lucros fictícios reduzidos por ágios artificiais. A desconsideração do ágio e a consequente glosa de sua amortização são medidas necessárias para garantir a efetividade da tributação em bases universais e coibir planejamentos tributários abusivos.

## IFRS E IAS, LUXEMBURGO (UNIÃO EUROPEIA)

Insta destacar brevemente o teor das normas atuais de contabilidade que versam sobre a matéria discutida nos autos. Em consulta ao site oficial do IFRS Foundation, estão disponíveis as normas IFRS, que são observadas pelos países integrantes da União Europeia.

Transcrevo abaixo, trechos das normas que preconizam a não amortização do ágio, tendo em vista ser um ativo intangível com vida útil indefinida, sendo passível apenas ao teste de impairment.

### IFRS 3 - COMBINAÇÕES DE NEGÓCIOS

#### PARÁGRAFO 32:

"The acquirer shall recognise goodwill as of the acquisition date measured as the excess of (a) the aggregate of (i) the consideration transferred, measured in accordance with this IFRS, which generally requires acquisition-date fair value; (ii) the amount of any non-controlling interest in the acquiree measured in accordance with this IFRS; and (iii) in a business combination achieved in stages, the acquisition-date fair value of the acquirer's previously held equity interest in the acquiree over (b) the net of the acquisition-date amounts of the identifiable assets acquired and the liabilities assumed measured in accordance with this IFRS."

*"O adquirente deve reconhecer o ágio na data de aquisição, mensurado como o excesso de (a) a soma de (i) a contraprestação transferida, mensurada de acordo com esta IFRS, que geralmente requer o valor justo na data de aquisição; (ii) o valor de qualquer participação não controladora na adquirida, mensurada de acordo com esta IFRS; e (iii) em uma combinação de negócios alcançada em etapas, o valor justo na data de aquisição do interesse anteriormente detido pelo adquirente na adquirida sobre (b) o valor líquido dos montantes na data de aquisição dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com esta IFRS."*

*(tradução livre)*

#### PARÁGRAFO 56:

"After initial recognition, the acquirer shall measure goodwill acquired in a business combination at cost less any accumulated impairment losses. In accordance with IAS 36 Impairment of Assets, an entity shall test goodwill for impairment annually, and whenever there is an indication that the goodwill may be impaired."

*"Após o reconhecimento inicial, o adquirente deve mensurar o ágio adquirido em uma combinação de negócios pelo custo, menos qualquer perda por redução ao valor recuperável acumulada. De acordo com a IAS 36 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a entidade deve testar o ágio para impairment anualmente e sempre que houver indicação de que o ágio pode estar desvalorizado."*

*(tradução livre)*

### IAS 36 - REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

#### PARÁGRAFO 10:

"An entity shall test goodwill acquired in a business combination for impairment annually and whenever there is an indication that the goodwill may be impaired."

*"Uma entidade deve testar o ágio adquirido em uma combinação de negócios por impairment anualmente e sempre que houver indicação de que o ágio pode estar desvalorizado."*

*(tradução livre)*

#### PARÁGRAFO 80:

"For the purpose of impairment testing, goodwill acquired in a business combination shall, from the acquisition date, be allocated to each of the acquirer's cash-generating units, or groups of cash-generating units, that are expected to benefit from the synergies of the combination, irrespective of whether other assets or liabilities of the acquiree are assigned to those units or groups of units."

"Para fins de teste de impairment, o ágio adquirido em uma combinação de negócios deve, a partir da data de aquisição, ser alocado a cada uma das unidades geradoras de caixa do adquirente, ou grupos de unidades geradoras de caixa, que se espera que se beneficiem das sinergias da combinação, independentemente de outros ativos ou passivos da adquirida serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades."

(tradução livre)

#### **LINK PARA AS NORMAS**

- [IFRS 3 - Business Combinations] <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/>>

- [IAS 36 - Impairment of Assets] <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/>>

- [IAS 38 - Intangible Assets] <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/>>

### **INCOMPATIBILIDADE DA TRANSFERÊNCIA E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO COM O IFRS:**

É importante acrescentar também que a transferência e amortização do ágio, tal como realizado pela Ambev neste caso, são práticas incompatíveis com as normas internacionais de contabilidade (IFRS), adotadas em Luxemburgo. Cabe reproduzir trechos da **norma IAS 38 - Ativos Intangíveis**.

#### **1. PROIBIÇÃO DA AMORTIZAÇÃO:**

A IAS 38 determina que o ágio gerado na aquisição de uma empresa (goodwill) **não deve ser amortizado**, mas sim submetido a testes de impairment anualmente, ou sempre que houver indícios de que o ágio possa estar desvalorizado.

48. Internally generated goodwill shall not be recognised as an asset

*48. O ágio gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo*

107 An intangible asset with an indefinite useful life shall not be amortised

*107 Um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.*

108 In accordance with IAS 36, an entity is required to test an intangible asset with an indefinite useful life for impairment by comparing its recoverable amount with its carrying amount

(a) annually, and

(b) whenever there is an indication that the intangible asset may be impaired

*108 De acordo com o IAS 36, uma entidade é obrigada a testar um ativo intangível com vida útil indefinida para verificar a desvalorização, comparando seu valor recuperável com seu valor contábil*

*(a) anualmente, e*

*(b) sempre que houver uma indicação de que o ativo intangível possa estar desvalorizado*

*(tradução livre)*

#### **2. RESTRIÇÕES À TRANSFERÊNCIA E GOODWILL GERADO INTERNAMENTE:**

Embora não haja uma norma específica sobre a transferência de ágio, a lógica do IFRS e os princípios contábeis subjacentes impedem essa prática. A transferência artificial do ágio para outra empresa, sem uma transação comercial que a justifique, distorce a informação contábil e não reflete a substância econômica da operação.

- **Princípio da Essência sobre a Forma:** O IFRS enfatiza a importância de representar a essência econômica das transações, e não apenas a sua forma legal. A transferência artificial

do ágio viola esse princípio, pois busca apenas manipular a contabilidade, sem qualquer justificativa econômica.

- **Reconhecimento de Ativos:** A IAS 38 define os critérios para o reconhecimento de ativos intangíveis, e a transferência do ágio não atende a esses critérios, pois não representa um recurso controlado pela empresa que recebeu o ágio, nem gera benefícios econômicos futuros para essa empresa.
- **Goodwill Gerado Internamente (Parágrafo 48):** "O goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo." Este trecho reforça a ideia de que o goodwill não pode ser criado ou transferido artificialmente. No caso da Ambev, o ágio, apesar de estar ligado à aquisição de subsidiárias, foi essencialmente "gerado internamente" por meio de uma série de transações estruturadas para manipular o seu valor.

As práticas da Ambev de transferir e amortizar o ágio são incompatíveis com o IFRS, pois violam a proibição da amortização do goodwill e os princípios contábeis que regem o reconhecimento de ativos. A transferência artificial do ágio distorce a informação contábil e não reflete a realidade econômica das operações.

A incompatibilidade com o IFRS reforça a argumentação de que a criação e a transferência do ágio foram operações artificiais, sem substância econômica, realizadas com o único objetivo de reduzir a carga tributária no Brasil. A desconsideração do ágio para fins fiscais é, portanto, ainda mais justificada, considerando que as operações também não se sustentam sob a ótica das normas internacionais de contabilidade.

A transferência e amortização do ágio, tal como realizado pela Ambev neste caso, são práticas incompatíveis com as normas internacionais de contabilidade (IFRS), adotadas em Luxemburgo. O IFRS aborda o tratamento do ágio por meio da norma IAS 38 - Ativos Intangíveis.

#### **DOS LAUDOS DA PWC E DA DELOITTE (E-FLS 21458 E 21459 DO RECURSO VOLUNTÁRIO)**

PWC (e-fls. 15418 a 15460): o objeto de auditoria foi o AC 2013.

Deloitte (e-fls. 15461 a 15511): objeto de auditoria AC 2016.

A recorrente, buscando demonstrar a legitimidade da amortização do ágio, alega que as demonstrações financeiras da Ambev Luxemburgo foram auditadas pela PricewaterhouseCoopers (PWC) em 2013 e pela Deloitte em 2016, e que ambas as auditorias atestaram a conformidade da amortização com a legislação de Luxemburgo.

Com efeito, a análise dos laudos de auditoria juntados aos autos confirma que a PWC e a Deloitte emitiram opiniões sobre as demonstrações financeiras da Ambev Luxemburgo, incluindo a amortização do ágio.

Especificamente, o laudo da **PwC** de 2013 (Doc. 04, fls. 15.148/15.417), em sua versão original (fls. 15.148/15.382) e na tradução juramentada (fls. 15.383/15.417), afirma, em relação aos ativos intangíveis, que:

### 2.2.2 Intangible assets

Intangible assets are recorded at their acquisition cost less accumulated value adjustments (on a straight-line basis over their estimated useful lives).

Goodwill in Labatt Brewing Company Limited is to be amortized until year 2024 and goodwill in Linthal S.A. is to be amortized until year 2030. The amortization periods are based on the expected cash flow generation of these companies. In accordance with these forecasts it is expected that the Company will benefit from the goodwill recorded over its useful life, which is longer than five years (Note 3).

**Tradução (fl. 15.451):** "Os ativos intangíveis são registrados ao custo de aquisição, deduzido dos ajustes de valor acumulado (em base linear sobre sua vida útil estimada). O ágio na Labatt Brewing Company Limited deve ser amortizado até o ano 2024 e o ágio na Linthal S.A. deve ser amortizado até o ano 2030. Os períodos de amortização se baseiam na geração de fluxo de caixa esperada dessas empresas. De acordo com estas previsões, espera-se que a empresa se beneficiará do ágio registrado ao longo de sua vida útil, que é superior a cinco anos (Nota 3)."

Já o laudo da Deloitte de 2016 (Doc. 05, fls. 15.461/15.511), em sua versão original (fls. 15.461/15.482) e na tradução juramentada (fls. 15.483/15.511), ao abordar o tratamento do goodwill, menciona que:

**Original (fl. 15.471):** "Goodwill in Labatt Brewing Company Limited is to be amortized until year 2024 and goodwill in Linthal S.A. is to be amortized until year 2030. The amortization periods are based on the expected cash flow generation of these companies. In accordance with these forecasts it is expected that the Company will benefit from the goodwill recorded over its useful life, which is longer than five years."

**Tradução (fl. 15.490):** "O intrínseco na Labatt Brewing Company Limited deve ser amortizado até o ano 2024 e o intrínseco na Linthal S.A. deve ser amortizado até o ano 2030. Os períodos de amortização são baseados na geração de fluxo de caixa esperada dessas empresas. De acordo com essas projeções, a expectativa é que a companhia se beneficie do intrínseco apurado ao longo de sua vida útil, que é superior a cinco anos."

Verifica-se então que as auditorias supramencionadas "apenas" se limitaram a descrever a política contábil adotada pela Ambev Luxemburgo para a amortização do ágio.

### Considerações Adicionais sobre o Ágio na Ambev Luxemburgo

Cabe, neste ponto, ilustrar com exemplos numéricos, apresentando situações hipotéticas com o propósito de elucidar os fatos sob apreciação.

#### **SITUAÇÃO HIPOTÉTICA - LABATT**

Para ilustrar de forma clara o potencial de abuso que a aceitação da amortização do ágio da Labatt ensejaria, imaginemos a seguinte situação hipotética, com números simplificados:

- *Valor Patrimonial da Labatt (antes da reavaliação): R\$ 100 milhões*
- *Valor de Mercado da Labatt (utilizado no aporte de capital): R\$ 200 milhões*
- *Ágio gerado: R\$ 100 milhões*
- *Lucro da Labatt Holding ApS (antes da amortização do ágio): R\$ 50 milhões*
- *Amortização anual do ágio (considerando 10 anos): R\$ 10 milhões*
- *Lucro da Labatt Holding ApS (após a amortização do ágio): R\$ 40 milhões*

Percebe-se que a mera reavaliação da Labatt, realizada pela IIBV antes da incorporação pela Ambev, gerou um ágio de R\$ 100 milhões, que, ao ser amortizado pela Labatt Holding ApS, reduziu o lucro da empresa em R\$ 10 milhões por ano.

Se considerarmos essa amortização como válida para fins fiscais, estaremos aceitando que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Ambev no Brasil seja reduzida em R\$ 8,9 milhões por ano (considerando a participação de 89,83% da Ambev na Labatt Holding ApS), em virtude da diminuição artificial do lucro da controlada no exterior.

Ora, a riqueza real gerada pela Labatt, representada pelo lucro de R\$ 50 milhões, não foi afetada pela criação do ágio. A amortização do ágio, portanto, não reflete uma redução real da riqueza da empresa, mas sim uma manipulação contábil com o objetivo de reduzir a carga tributária no Brasil.

Aceitar esse tipo de planejamento tributário abusivo seria abrir um precedente perigoso, incentivando as empresas a criarem ágios artificiais em suas controladas no exterior, com o único intuito de reduzir seus lucros no Brasil e burlar a tributação em bases universais.

As Autoridades Fiscais brasileiras, embora não possam auditar diretamente as demonstrações contábeis das empresas estrangeiras, têm o dever de analisar a realidade econômica das operações e desconsiderar atos ou negócios jurídicos artificiais, que visem apenas à redução indevida da carga tributária. A desconsideração do ágio da Labatt, portanto, é medida necessária para garantir a efetividade da tributação em bases universais e coibir planejamentos tributários abusivos.

#### **SITUAÇÃO HIPOTÉTICA – QUINSA**

Para evidenciar o caráter abusivo da amortização do ágio da Quinsa, analisemos outra situação hipotética, com números simplificados:

- *Valor Patrimonial da Quinsa (antes das aquisições): R\$ 500 milhões*
- *Ágio pago pelo Grupo Ambev nas aquisições: R\$ 100 milhões*
- *Lucro da Quinsa (antes da transferência do ágio): R\$ 80 milhões*
- *Lucro da Labatt Holding A/S (antes da amortização do ágio): R\$ 30 milhões*
- *Amortização anual do ágio (considerando 10 anos): R\$ 10 milhões*
- *Lucro da Labatt Holding A/S (após a amortização do ágio): R\$ 20 milhões*

Observe-se que o ágio de R\$ 100 milhões, pago pelo Grupo Ambev nas aquisições da Quinsa, foi transferido para a Labatt Holding A/S por meio de um aporte de capital. Essa transferência, desacompanhada de qualquer alteração substancial no controle da Quinsa, teve como único objetivo permitir a amortização do ágio e a consequente redução do lucro da Labatt Holding A/S.

Ao amortizar o ágio, a Labatt Holding A/S reduziu artificialmente seu lucro em R\$ 10 milhões por ano, o que, por sua vez, diminuiu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Ambev no Brasil em R\$ 8,9 milhões por ano (considerando a participação de 89,83% da Ambev na Labatt Holding A/S).

É crucial salientar que a riqueza real gerada pela Quinsa, representada pelo lucro de R\$ 80 milhões, não foi afetada pela transferência e amortização do ágio. A redução do lucro da Labatt Holding A/S, portanto, é meramente contábil, sem lastro na realidade econômica.

Permitir a dedutibilidade desse ágio artificial seria, em última análise, convalidar um planejamento tributário abusivo que subverte os princípios da tributação em bases universais. As empresas poderiam, com base nesse precedente, transferir livremente ágios para suas controladas no exterior, manipulando seus lucros e burlando a tributação no Brasil.

A Autoridade Fiscal, ao desconsiderar o ágio da Quinsa, verificou a real riqueza gerada pela investida, agiu em consonância com a legislação tributária e com o dever de coibir planejamentos abusivos. A desconsideração de atos ou negócios jurídicos artificiais, sem substância econômica, é essencial para garantir a efetividade da tributação.

Aceitar a tese da recorrente, nesse contexto, seria cancelar a erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fragilizando a tributação em bases universais e incentivando a elisão fiscal por meio de operações societárias complexas e artificiais.

### CONCLUSÃO

A análise aprofundada dos autos revela que a transferência do ágio, tanto no caso da Labatt quanto no caso da Quinsa, constitui uma prática inaceitável, que subverte os princípios da tributação em bases universais e abre as portas para planejamentos tributários abusivos.

A transferência do ágio configura uma **manobra artificial**, que distorce a realidade econômica das operações e impede a correta apuração dos lucros a serem tributados no país.

A transferência e amortização do ágio violam os princípios contábeis internacionais (IFRS), adotados em Luxemburgo. O IFRS proíbe a amortização do goodwill (IAS 38, parágrafo 98) e o reconhecimento de goodwill gerado internamente (IAS 38, parágrafo 48), o que demonstra a artificialidade da operação realizada pela Ambev.

Aceitar a transferência do ágio como válida para fins fiscais abriria um precedente perigoso para a erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. As empresas poderiam, a partir desse precedente, transferir livremente ágios para suas controladas no exterior, manipulando seus lucros e diminuindo a tributação no Brasil.

A complexidade das operações societárias e a utilização de empresas em paraísos fiscais dificultam a fiscalização e a apuração da real situação econômica das empresas. Aceitar a transferência do ágio, nesse contexto, tornaria a fiscalização ainda mais complexa e onerosa, fragilizando a tributação em bases universais.

Concluo, portanto, que a transferência do ágio, tanto no caso da Labatt quanto no caso da Quinsa, é inaceitável para fins fiscais. A operação, desprovida de substância econômica e realizada com o único intuito de reduzir a carga tributária no Brasil, configura um planejamento tributário abusivo que deve ser coibido. A desconsideração do ágio e a glosa de sua amortização são medidas essenciais para garantir a efetividade da tributação em bases universais e a justiça fiscal.

Cabe transcrever a observação exposta pela Autoridade Fiscal:

Assim, o valor do resultado da controlada Ambev Luxemburgo no AC 2016 não influenciou o seu resultado tributável no Brasil naquele ano-calendário. Portanto, esta lavratura não visa à exigência de crédito tributário referente àquele ano-calendário, mas, o correto espelhamento da realidade destes valores, assegurando ao sujeito passivo o contencioso administrativo. Ademais, a lavratura do presente Auto de Infração é dever de ofício regido pelo Artigo 9º, § 4º da Lei 70.235/72

Diante do exposto, **voto pelo não provimento do recurso voluntário neste ponto**, mantendo o resultado da Ambev Luxemburgo como exposto no relatório fiscal e reproduzido na tabela abaixo:

Ambev Luxemburgo	Valor (R\$)
Saldo de Prejuízos Acumulados 2015	-1.339.211.000,00
Resultado 2016	263.204.305,86
Saldo de Prejuízos Acumulados 2016	-1.076.006.694,14

### *Dos Lucros Auferidos pelas Investidas no Exterior*

**TABELA – LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR**

**Detalhamento do valor dos Lucros Disponibilizados no Exterior pela Ambev S.A. no AC 2016**

Empresa	País	Consolidação (SIM / NÃO)	% Participação	R\$ Lucro antes do impostos ajustados (% de participação)
9664483 CANADA INC	Canadá	SIM	100,0000%	95.501,32
ABL	República Dominicana	NÃO	47,0931%	765.636,62
BANKS (BARBADOS) BREWERIES LIMITED	Barbados	NÃO	47,7460%	9.398.211,66
BANKS DISTRIBUTIONS LIMITED	Barbados	NÃO	47,7460%	2.888.377,96
BANKS HOLDINGS LIMITED	Barbados	NÃO	47,7460%	21.405.095,74
BARBADOS DAIRY INDUSTRIES LIMITED	Barbados	NÃO	40,2499%	5.142.598,03
BOGOTA BEER COMPANY BBC S.A.S.	Colômbia	NÃO	100,0000%	3.407.024,18
BREWERS RETAIL	Canadá	NÃO	47,3000%	10.059.285,61
BUCANERO	Cuba	NÃO	50,0000%	73.692.821,06
CBN	Bolívia	SIM	85,6700%	766.547.901,53
CERV Y MALT QUILMES	Argentina	SIM	99,7480%	1.505.771.900,16
CERVECERIA CHILE	Chile	SIM	100,0000%	10.231.723,11
CERVECERIA PARAGUAYA	Paraguai	SIM	87,3449%	66.854.332,88
CERVEPAR	Paraguai	SIM	87,3449%	319.063.682,55
CERVERIA BBC DE LA SABANA S.A.S.	Colômbia	NÃO	100,0000%	3.626,15
CND	República Dominicana	SIM	50,6306%	453.401.356,78
CYMPAY	Uruguai	SIM	99,9300%	31.451.426,92
DBBL	República Dominicana	NÃO	45,2797%	311.413,72
ECO DE LOS ANDES	Argentina	NÃO	48,9900%	11.936.129,26
FAB PARAGUAYA DE VIDROS	Paraguai	SIM	99,7100%	11.129.274,93
FNC	Uruguai	SIM	97,5600%	88.917.642,47
GUINNESS CA LTD	Canadá	NÃO	49,0000%	2.885.335,74
LABATT BETTER TOGETHER	Canadá	SIM	100,0000%	512.802,57
LABATT BREWING CBCA	Canadá	SIM	100,0000%	2.071.866.581,82
LASI	Espanha	SIM	100,0000%	202.334.458,91
LINTHAL ROU	Uruguai	SIM	100,0000%	151.385,35
MILL STREET BREWPUB INC	Canadá	SIM	100,0000%	759.116,87
PAMPA	Argentina	SIM	100,0000%	226.055.170,02
PLASTIC CONTAINERS LIMITED	Argentina	NÃO	31,0349%	154.542,95
RELATOR	Argentina	SIM	99,7606%	3.588.407,07
SVBL	República Dominicana	NÃO	47,3673%	4.704.187,93
TRILLIUM BEVERAGE INC (CANADA)	Canadá	SIM	100,0000%	10.308.095,06
				<b>5.915.795.046,93</b>

Foi declarado o valor de R\$ 5.915.795.048,93 como lucros disponibilizados.

**TABELA – VALORES LANÇADOS COMO NÃO DISPONIBILIZADOS**

Infrações/Penalidades constatadas/aplicadas pela presente fiscalização	
INFRAÇÃO	VALOR (R\$)
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR NÃO COMPUTADOS NO LUCRO REAL CERV Y MALT QUILMES	47.186.998,13
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR NÃO COMPUTADOS NO LUCRO REAL CND	14.953.797,94
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR NÃO COMPUTADOS NO LUCRO REAL FNC	2.940.277,43
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR NÃO COMPUTADOS NO LUCRO REAL LABATT BREWING CBCA	47.950.283,58
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR NÃO COMPUTADOS NO LUCRO REAL LASI	47.952.618,27
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR NÃO COMPUTADOS NO LUCRO REAL PAMPA	48.078.621,32
<b>LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR NÃO COMPUTADOS NO LUCRO REAL (TOTAL)</b>	<b>209.062.596,67</b>

A impungante alegou que “que a fiscalização aplicou o percentual de participação societária detida pela Impugnante em 31/12/2016 naquelas controladas no exterior sobre o lucro de todo o ano-calendário de 2016, deixando de considerar que até abril/2016 parte daquela participação era detida pelas empresas SKOL e EAGLE, que foram incorporadas pela Impugnante naquela data, de modo que somente daquelas sociedades poderia ser exigida a tributação sobre os lucros auferidos no exterior até a data da sua incorporação relativamente à participação por elas detida.”

O julgador de origem enfrentou com grande maestria os argumentos apresentados pela recorrente. Analisou a situação de cada investida, aplicou os percentuais corretos, subtraindo a também variação cambial do resultado da LASI, por consequência, exonerou parte do crédito tributário constituído, conforme demonstrado abaixo:

**3.1 CERV Y MALT QUILMES (E-FL. 21357)****QUADRO 7 – Lucro auferido no exterior pela controlada CMQ – Ambev**

Resultado em Moeda Local	% Participação Ambev	Taxa de Câmbio em 31/12/2016	Lucro Líquido Antes dos Impostos em BRL
2.394.959.000,00	89,60%	0,2056	441.189.167,55
5.191.012.899,00	99,748%	0,2056	1.064.582.732,60
<b>7.585.971.899,00</b>			<b>1.505.771.900,16</b>

**Demonstração do cálculo da diferença não disponibilizada à tributação no país referente ao resultado da controlada CERV Y MALT QUILMES no ano-calendário de 2016 e lançada através do presente Auto de Infração**

	TAXA DE VENDA DO ARS EM 31/12/16	RESULTADO (R\$)	% PARTICIPAÇÃO	LUCRO ANTES DO IMPOSTO AJUSTADO (% PARTICIPAÇÃO)	LUCRO DISPONIBILIZADO (R\$)	DIFERENÇA A LANÇAR (R\$)
RESULTADO NA MOEDA LOCAL - QUILMES						
7.572.384.396,00	0,2056000	1.556.882.231,82	99,7480%	1.552.958.898,29	1.505.771.900,16	47.186.998,13

**3.2 CND (E-FL. 21358)**

**Demonstração do cálculo da diferença não disponibilizada à tributação no país referente ao resultado da controlada CND no ano-calendário de 2016 e lançada através do presente Auto de Infração**

	TAXA DE VENDA DO DOP EM 31/12/16	RESULTADO (R\$)	% PARTICIPAÇÃO	LUCRO ANTES DO IMPOSTO AJUSTADO (% PARTICIPAÇÃO)	LUCRO DISPONIBILIZADO (R\$)	DIFERENÇA A LANÇAR (R\$)
RESULTADO NA MOEDA LOCAL - CND						
13.108.167.767,00	0,0705700	925.043.399,32	50,6306%	468.355.154,72	453.401.356,78	14.953.797,94

**3.3 FNC (E-FL. 21358 - 21360)****QUADRO 14 – Lucro auferido no exterior pela controlada FNC – Ambev**

Resultado em Moeda Local	% Participação Ambev	Taxa de Câmbio em 31/12/2016	Lucro Líquido Antes dos Impostos em BRL
264.003.000,00	87,63%	0,1122	25.958.103,44
575.170.881,00	97,56%	0,1122	62.959.539,03
<b>839.173.881,00</b>			<b>88.917.642,47</b>

**Demonstração do cálculo da diferença não disponibilizada à tributação no país referente ao resultado da controlada FNC no ano-calendário de 2016 e lançada através do presente Auto de Infração**

	TAXA DE VENDA DO UYU EM 31/12/16	RESULTADO (R\$)	% PARTICIPAÇÃO	LUCRO ANTES DO IMPOSTO AJUSTADO (% PARTICIPAÇÃO)	LUCRO DISPONIBILIZADO (R\$)	DIFERENÇA A LANÇAR (R\$)
RESULTADO NA MOEDA LOCAL - FNC						
839.173.881,00	0,1122000	94.155.309,45	97,5600%	91.857.919,90	88.917.642,47	2.940.277,43

**3.4 LABATT BREWING CBCA (E-FL. 21360 - 21361)****QUADRO 19 – Lucro auferido no exterior pela controlada Labatt Brewing – Ambev**

Resultado em Moeda Local	% Participação Ambev	Taxa de Câmbio em 31/12/2016	Lucro Líquido Antes dos Impostos em BRL
194.277.000,00	89,83%	2,4258	423.326.863,02
679.586.000,00	100,00%	2,4258	1.648.539.718,80
<b>873.863.000,00</b>			<b>2.071.866.581,82</b>

**Demonstração do cálculo da diferença não disponibilizada à tributação no país referente ao resultado da controlada LABATT BREWING CBCA no ano-calendário de 2016 e lançada através do presente Auto de Infração**

RESULTADO NA MOEDA LOCAL - LABATT BREWING CBCA	TAXA DE VENDA DO CAD EM 31/12/16	RESULTADO (R\$)	% PARTICIPAÇÃO	LUCRO ANTES DO IMPOSTO AJUSTADO (% PARTICIPAÇÃO)	LUCRO DISPONIBILIZADO (R\$)	DIFERENÇA A LANÇAR (R\$)
873.863.000,00	2,4258000	2.119.816.865,40	100,0000%	2.119.816.865,40	2.071.866.581,82	47.950.283,58

**3.5 LASI (E-FL. 21361- 21366)**

**QUADRO 25 – Lucro auferido no exterior pela controlada LASI – Ambev**

Resultado em Moeda Local	% Participação Ambev	Taxa de Câmbio em 31/12/2016	Lucro Líquido Antes dos Impostos em BRL
20.431.625,21	89,83%	3,4384	63.104.271,83
40.492.725,42	100,00%	3,4384	139.230.187,08
<b>60.924.350,63</b>			<b>202.334.458,91</b>

**QUADRO 29 – Lucro auferido no exterior pela controlada LASI – KPMG**

Resultado em Moeda Local	% Participação Ambev	Taxa de Câmbio em 31/12/2016	Lucro Líquido Antes dos Impostos em BRL
20.431.625,21	89,83%	3,4384	63.104.271,83
34.469.679,58	100,00%	3,4384	118.520.546,27
<b>54.901.304,80</b>			<b>181.624.818,10</b>

A fiscalização, no entanto, considerou ainda que a Demonstração de Resultado informou a dedução do valor de 17.890.423,09 Euros, referente a variação cambial, o qual entende que deveria ser adicionado para fins de disponibilização à tributação no país no AC de 2016, por força do art. 9º da Instrução Normativa RFB Nº 1520/2014:

[...]

Assim, a fiscalização adicionou este valor ao resultado:

*Resultado antes do imposto de renda a ser considerado para cálculo do valor a ser oferecido à tributação referente à LASI no ano-calendário de 2016*

LASI 2016	EUROS
RESULTADO	568.838.330,43
(-) DIVIDENDOS RECEBIDOS	513.937.025,63
(+) VARIAÇÃO CAMBIAL	17.890.423,09
<b>RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>72.791.727,89</b>

**Demonstração do cálculo da diferença não disponibilizada à tributação no país referente ao resultado da controlada LASI no ano-calendário de 2016 e lançada através do presente Auto de Infração**

RESULTADO NA MOEDA LOCAL - LASI	TAXA DE VENDA DO EURO EM 31/12/16	RESULTADO (R\$)	% PARTICIPAÇÃO	LUCRO ANTES DO IMPOSTO AJUSTADO (% PARTICIPAÇÃO)	LUCRO DISPONIBILIZADO (R\$)	DIFERENÇA A LANÇAR (R\$)
72.791.727,89	3,4384000	250.287.077,18	100,0000%	250.287.077,18	202.334.458,91	47.952.618,27

Por sua vez, quanto à controlada LASI, aduz a impugnante que o art. 9º da IN RF13 nº 1.520/2014 está se referindo à variação cambial que compõe o resultado de equivalência patrimonial registrado pela controladora brasileira em relação aos seus investimentos em controladas no exterior, e não a eventuais receitas ou despesas de variação cambial que componham os resultados locais de cada controlada, em conformidade à legislação comercial do país em que sediadas.

[...]

Não caberia à fiscalização adicionar o valor deduzido de variação cambial que se refere ao resultado local da controlada LASI no exterior, posto que o resultado auferido no exterior deve ser determinado de acordo com a legislação comercial do país de domicílio, no caso a legislação espanhola. Ademais, o art. 9º da Instrução Normativa RFB Nº 1520/2014 está situado no Capítulo II, referente às controladoras, sendo que a variação cambial mencionada no artigo se refere à esta.

Fica mais claro que a apuração foi efetuada conforme a legislação espanhola ao se examinar a versão original do documento (documento 10, apresentado pela impugnante):

[...]

Assim, deve ser considerado o valor sem a adição dos 17.890.423,09 Euros, o que resulta na confirmação dos valores apurados pela impugnante (no Quadro 29, acima):

Resultado em Moeda Local	% Participação da Ambev	Taxa de Câmbio	Lucro Líquido Antes dos Impostos em BRL
20.431.625,21	89,83%	3,4384	63.104.271,83
34.469.679,58	100%	3,4384	118.520.546,27
<b>54.901.304,80</b>			<b>181.624.818,10</b>

Portanto, temos que deveria ser recalculado o valor apurado pela fiscalização, sendo exonerado o valor de R\$ 47.952.618,27:

Resultado (Fiscalização)	Resultado (DRJ)	Lucro disponibilizado	Lançado pela Fiscalização	Exonerado	Mantido
250.287.077,18	181.624.818,10	202.334.458,91	47.952.618,27	47.952.618,27	0,00

A variação cambial na DRE da LASI foi excluída, e deve mesmo ser excluída, porquanto trata-se de um registro contábil que reflete a variação do valor da moeda no tempo e não um efetivo ganho da investida.

Não se deve considerar no resultado da investida como lucro (art. 77 da L. 12.973/14 e art. 9º da IN 1.520/140. Se computar este valor como equivalência patrimonial será tributado, devido à norma específica de tributação em bases universais. No entanto, pode variar para mais ou para menos e o correto registro contábil para evidenciar esses valores é na conta Ajustes Acumulados de Conversão, ou semelhante. Não se inclui tais valores no lucro da investida de modo a refletir na equivalência patrimonial.

Em anos seguintes tal valor poderia diminuir o lucro que seria tributável, essa é a lógica para se desconsiderá-lo no Lucro a ser computado como valor do patrimônio líquido da investida (MEP).

### 3.6 PAMPA (E-FL. 21366 – 21368)

#### QUADRO 38 – Lucro auferido no exterior pela controlada Malteria Pampa – KPMG

Resultado em Moeda Local	% Participação Ambev	Taxa de Câmbio em 31/12/2016	Lucro Líquido Antes dos Impostos em BRL
506.124.452,92	60,00%	0,2056	62.435.512,51
827.211.107,08	100,00%	0,2056	170.074.603,62
<b>1.333.335.560,00</b>			<b>232.510.116,13</b>

Desta forma, a impugnante reconheceu a insuficiência de disponibilização de lucros no valor de R\$ 6.454.946,11:

**QUADRO 39 – Falta/insuficiência da disponibilização dos lucros auferidos no exterior –  
Malteria Pampa**

Controladas	Lucro disponibilizado pela Ambev em BRL QUADRO 34	Lucro verificado pela KPMG em BRL QUADRO 38	Falta/Insuficiência em BRL
Malteria Pampa S.A	226.055.170,02	232.510.116,13	(6.454.946,11)

**Demonstração do cálculo da diferença não disponibilizada à tributação no país referente ao resultado da controlada PAMPA no ano-calendário de 2016 e lançada através do presente Auto de Infração**

RESULTADO NA MOEDA LOCAL - PAMPA 1.333.336.981,00	TAXA DE VENDA DO ARS EM 31/12/16 0,2056000	RESULTADO (R\$) 274.133.791,34	% PARTICIPAÇÃO 100,0000%	LUCRO ANTES DO IMPOSTO AJUSTADO (% PARTICIPAÇÃO) 274.133.791,34	LUCRO DISPONIBILIZADO (R\$) 226.055.170,02	DIFERENÇA A LANÇAR (R\$) 48.078.621,32
--	--	-----------------------------------	-----------------------------	---	---	--

Resultado (Fiscalização)	Resultado (DRJ)	Lucro disponibilizado	Lançado pela Fiscalização	Exonerado	Mantido
274.133.791,34	232.510.116,13	226.256.170,02	48.078.621,32	41.623.675,21	6.454.946,11

Como expõe a Autoridade Julgadora “a impugnante entende que de fato houve uma adição a menor do lucro da controlada CND”, no valor de R\$ 14.953.797,94.

E, conforme quadro acima, em relação à PAMPA, “a impugnante reconheceu a insuficiência de disponibilização de lucros no valor de R\$ 6.454.946,11”.

A base tributável recalculada corretamente pela Autoridade Julgadora segue abaixo:

**TABELA - CRÉDITO EXONERADO X MANTIDO**

Controlada	Valor lançado	Exonerado	Mantido
CERV Y MAL QUILMES	47.186.998,13	47.186.998,13	0,00
CND	14.953.797,94	0,00	14.953.797,94
FNC	2.940.277,43	2.940.277,43	0,00
LABATT BREWING CBCA	47.950.283,58	47.950.283,58	0,00
LASI	47.952.618,27	47.952.618,27	0,00
PAMPA	48.078.621,32	41.623.675,21	6.454.946,11
<b>TOTAL</b>	<b>209.062.596,67</b>	<b>187.653.852,62</b>	<b>21.408.744,05</b>

Então a apuração dos tributos foi refeita pelo Julgador:

**TABELA – REAPURAÇÃO AI - IRPJ E CSLL**

IRPJ	ORIGINAL	MANTIDO
<b>INFRAÇÕES</b>	<b>209.062.596,66</b>	<b>21.408.744,05</b>
Compensação de Prejuízo	0,00	0,00
Valor Tributável após compensação	209.062.596,66	21.408.744,05
<b>CÁLCULO DO IMPOSTO</b>		
Base de cálculo	209.062.596,66	21.408.744,05
Alíquota 15%	31.359.389,49	3.211.311,61
Adicional	20.906.259,66	2.140.874,41
<b>TOTAL</b>	<b>52.265.649,15</b>	<b>5.352.186,02</b>

CSLL	ORIGINAL	MANTIDO
Base de Cálculo das Atividades em Geral antes da Compensação	4.282.518.373,28	4.282.518.373,28
Valor Tributável	209.062.596,66	21.408.744,05
Alíquota	9,00%	9,00%
<b>Contribuição Apurada</b>	<b>18.815.633,69</b>	<b>1.926.786,96</b>

Na sequência, enfrentou as alegações da impugnante referente à compensação dos impostos pagos no exterior. Considerou a tabela das contraladas cujo resultado foi consolidado:

Controlada	Lucro Oferecido
CERV Y MAL QUILMES	1.505.771.900,16
CND	453.401.356,78
FNC	88.917.642,47
LABATT BREWING CBCA	2.071.866.581,82
LASI	202.334.458,91
PAMPA	226.055.170,02
CANADA INC	95.501,32
CBN	766.547.901,53
CERCEVERIA CHILE	10.231.723,11
CERVECERIA PARAGUAYA	66.854.332,88
CERVEPAR	319.063.682,55
CYMPAY	31.451.426,92
FAB	11.129.274,93
LABATT BETTER	512.802,57
LITHAL	151.385,35
MILL	759.116,87
RELATOR	3.588.407,07
TRILLIUM	10.308.095,06
<b>Total</b>	<b>5.769.040.760,32</b>

Assim, considerando o valor do resultado das controladas consolidados, o valor adicionado consolidado é de R\$ 5.769.040.760,32 (a diferença em relação ao total do valor oferecido à tributação, de R\$ 5.915.795.046,93, corresponde às controladas não consolidadas).

Verificou então se o imposto pago no exterior era suficiente para compensar a falta/insuficiência apurada pela fiscalização e o crédito lançado mantido pela DRJ:

Controlada	CONSOLIDADA	Participação	Lucro antes dos impostos	Moeda	Prejuízos acumulados na moeda local	lucros após comp. Prej. Moeda local	Lucro disponibilizado pela Ambev	Lucro verificado pela Fiscalização	Falta/insuficiência verificada pela Fiscalização	Falta/insuficiência Mantida
CERV Y MAL QUILMES	SIM	99,7480%	7.572.384.396,00	ARS		7.585.971.899,00	1.505.771.900,16	1.552.958.898,29	47.186.998,13	0,00
CND	SIM	50,6306%	13.108.167.767,00	DOP		12.448.167.767,00	453.401.356,78	468.355.154,72	14.953.797,94	14.953.797,94
FNC	SIM	97,5600%	839.173.881,00	UVU		839.173.881,00	88.917.642,47	91.857.919,90	2.940.277,43	0,00
LABATT BREWING CBCA	SIM	100%	873.863.000,00	CAD		873.863.000,00	2.071.866.581,82	2.119.816.865,40	47.950.283,58	0,00
LASI	SIM	100%	627.720.814,49	EUR	89.059.237,47	60.924.350,63	202.334.458,91	250.287.077,19	47.952.618,28	0,00
PAMPA	SIM	100%	2.546.623.248,90	ARS		1.293.450.370,00	226.055.170,02	274.133.791,14	48.078.621,12	6.454.946,11
<b>Total</b>							<b>4.548.347.110,16</b>	<b>4.757.409.706,63</b>	<b>209.062.596,47</b>	<b>21.408.744,05</b>

Considerou os valores informados pela impugnante, que apurou no ano de 2016 crédito de imposto pago no exterior no valor total de R\$ 1.407.858.042,27:

**TABELA - IMPOSTO PAGO NO X**

Controlada	País	Valor do Imposto Pago no Exterior em Moeda Local	Anexo Comprovantes	Valor do Crédito de Impostos Pagos no Exterior em Reais
Cerveceria y Malteria Quilmes	Argentina	1.637.010.281,89	<b>Anexo 2016.3.33</b>	325.269.620,24
Eco de Los Andes S.A.	Argentina	31.533.503,30	<b>Anexo 2016.3.35</b>	3.100.997,00
Malteria Pampa S.A.	Argentina	430.840.100,20	<b>Anexo 2016.3.3</b>	84.482.040,64
Publicidad Relator	Argentina	4.253.810,43	<b>Anexo 2016.3.34</b>	852.181,94
Cerveceria Boliviana Nacional S.A.	Bolívia	485.730.143,00	<b>Anexo 2016.3.36</b>	197.409.706,41
Labatt Brewing Company Limited	Canadá	207.018.606,66	<b>Anexo 2016.3.49</b>	487.757.163,82
Guinness Canada Ltd.	Canadá	688.272,00	<b>Anexo 2016.3.50</b>	792.497,06
Bogota Beer Company BBC S.A.S.	Colômbia	341.196.000,00	<b>Anexo 2016.3.126</b>	370.538,86
Cerveceria Bucanero, S.A.	Cuba	6.986.559,98	<b>Anexo 2016.3.14</b>	11.131.445,17
Latin America South Investment S.L.	Espanha	17.347.904,33	<b>Anexo 2016.3.41</b>	58.958.319,89
Cerveceria Paraguaya S.A.	Paraguai	6.369.750.000,00	<b>Anexo 2016.3.42</b>	3.150.695,13
CERVEPAR S.A.	Paraguai	95.635.344.163,00	<b>Anexo 2016.3.67</b>	47.304.495,96
Fabrica Paraguaya de Vidrios S.A.	Paraguai	1.705.374.884,00	<b>Anexo 2016.3.43</b>	962.953,11
Cerveceria Nacional Dominicana, S.A.	República Dominicana	3.464.448.861,68	<b>Anexo 2016.3.21</b>	124.589.228,02
St. Vicent Brewery Limited	Vicente e Granadinas	1.727.520,00	<b>Anexo 2016.3.24</b>	991.427,20
Cerveceria y Malteria Paysandu S.A.	Uruguai	234.597.641,00	<b>Anexo 2016.3.68</b>	18.954.657,81
FNC S.A.	Uruguai	386.076.817,44	<b>Anexo 2016.3.47</b>	41.780.074,00
<b>TOTAL</b>				<b>1.407.858.042,27</b>

Destaca a Autoridade Julgadora que nem todo o imposto pago no exterior acima refere-se a empresas consolidadas. As controladas Eco de Los Andes (Argentina), Cerveceria Boliviana Nacional S.A. (Bolívia), Guinness Canada Ltd. (Canadá), Bogota Beer Company S.A.S. (Colômbia), Cerveceria Bucanero S.A. (Cuba), St. Vicent Brewery Limited (Vicente e Granadinas) **não foram consolidadas**, portanto o valor por elas pago no exterior não faz parte da consolidação.

Aduz também que “a impugnante expõe que utilizou no próprio ano de 2016 crédito no montante de apenas R\$ 179.482.716,78 para dedução do ajuste anual do IRPJ (R\$ 132.662.208,90) e da CSLL A impugnante expõe que utilizou no próprio ano de 2016 crédito no montante de (R\$ 46.820.507,88) do referido período, sendo que o crédito remanescente, não aproveitado no respectivo ano, foi lançado na parte B do E-Lalur/E-Lacs (doc. 18) [...]”.

Assim, analisou caso a caso (do imposto pago no exterior), fundamentando e mostrando a tabela e os documentos apresentados para cada empresa analisada, verificando os investimentos em cada país, proferindo um voto muito bem organizado, cujos fundamentos são aqui adotados para fim de negar provimento ao Recurso de Ofício, tendo em vista a correta exoneração do crédito tributário constituído.

Após minuciosa análise da documentação apresentada, conclui que a impugnante comprovou o pagamento no exterior de impostos que permitiria crédito no valor de R\$ 292.656.808,00, conforme tabela abaixo:

**TABELA - PAGAMENTOS COMPROVADOS**

Controlada	País	Consolidada	Valor do Imposto Pago no Exterior em Moeda Local	Anexo Comprovantes	Valor do Crédito de Impostos Pagos no Exterior em Reais	Valor Aceito
Cerveceria y Malteria Quilmes	Argentina	SIM	1.637.010.281,89	Anexo 2016.3.33	325.269.620,24	137.375.256,91
Eco de Los Andes S.A.	Argentina	NÃO	31.533.503,30	Anexo 2016.3.35	3.100.997,00	0,00
Malteria Pampa S.A.	Argentina	SIM	430.840.100,20	Anexo 2016.3.3	84.482.040,64	0,00
Publicidad Relator	Argentina	SIM	4.253.810,43	Anexo 2016.3.34	852.181,94	852.181,94
Cerveceria Boliviana Nacional S.A.	Bolívia	NÃO	485.730.143,00	Anexo 2016.3.36	197.409.706,41	0,00
Labatt Brewing Company Limited	Canadá	SIM	207.018.606,66	Anexo 2016.3.49	487.757.163,82	0,00
Guinness Canada Ltd	Canadá	NÃO	688.272,00	Anexo 2016.3.50	792.497,06	0,00
Bogota Beer Company BBC S.A.S.	Colômbia	NÃO	341.196.000,00	Anexo 2016.3.126	370.538,86	0,00
Cerveceria Bucanero, S.A.	Cuba	NÃO	6.986.559,98	Anexo 2016.3.14	11.131.445,17	0,00
Latin America South Investment S.L.	Espanha	SIM	17.347.904,33	Anexo 2016.3.41	58.958.319,89	0,00
Cerveceria Paraguaya S.A.	Paraguai	SIM	6.369.750.000,00	Anexo 2016.3.42	3.150.695,13	3.150.695,13
CERVEPAR S.A.	Paraguai	SIM	95.635.344.163,00	Anexo 2016.3.67	47.304.495,96	47.304.495,96
Fabrica Paraguaya de Vidrios S.A.	Paraguai	SIM	1.705.374.884,00	Anexo 2016.3.43	962.953,11	962.953,11
Cerveceria Nacional Dominicana, S.A.	República Dominicana	SIM	3.464.448.861,68	Anexo 2016.3.21	124.589.228,02	103.011.224,95
St. Vicent Brewery Limited	Vicente e Granadinas	NÃO	1.727.520,00	Anexo 2016.3.24	991.427,20	0,00
Cerveceria y Malteria Paysandu S.A.	Uruguai	SIM	234.597.641,00	Anexo 2016.3.68	18.954.657,81	0,00
FNC S.A.	Uruguai	SIM	386.076.817,44	Anexo 2016.3.47	41.780.074,00	0,00
<b>TOTAL</b>					<b>1.407.858.042,26</b>	<b>292.656.808,00</b>

Informa que a fiscalização constatou que na ECF AC 2016 (Registros M300 e-Lalur e M350 e-Lacs), a impugnante declarou Lucros Disponibilizados no Exterior no valor de R\$ 5.915.795.046,93. Apresentou a tabela apenas com as investidas cujos resultados foram consolidados:

#### LALUR E LACS – LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR

LALUR - Parte A		
Nome Empresarial:	AMBEV S.A.	
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 07.526.557/0001-00 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ	R\$ 10.768.001.084,26	
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 7.181.100.057,10	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 10.516.970,28	
8.13: Doações a Entidades Cíveis □ Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 3.388.276,21	
10: Lucros Disponibilizados no Exterior	<b>R\$ 5.915.795.046,93</b>	

LACS - Parte A		
Nome Empresarial:	AMBEV S.A.	
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 07.526.557/0001-00 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Antes da CSLL	R\$ 10.768.001.084,26	
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 7.181.100.057,10	
8.13: Doações a Entidades Cíveis □ Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 3.388.276,21	
10: Lucros Disponibilizados no Exterior	<b>R\$ 5.915.795.046,93</b>	

#### TABELA – INVESTIDAS COM RESULTADOS CONSOLIDADOS

Empresa	País	Consolidação (SIM / NÃO)	% Participação	Lucro antes do impostos ajustados (% de participação)
9664483 CANADA INC	Canadá	SIM	100,0000%	95.501,32
CBN	Bolívia	SIM	85,6700%	766.547.901,53
CERV Y MALT QUILMES	Argentina	SIM	99,7480%	1.505.771.900,16
CERVECERIA CHILE	Chile	SIM	100,0000%	10.231.723,11
CERVECERIA PARAGUAYA	Paraguai	SIM	87,3449%	66.854.332,88
CERVEPAR	Paraguai	SIM	87,3449%	319.063.682,55
CND	República Dominicana	SIM	50,6306%	453.401.356,78
CYMPAY	Uruguai	SIM	99,9300%	31.451.426,92
FAB PARAGUAYA DE VIDROS	Paraguai	SIM	99,7100%	11.129.274,93
FNC	Uruguai	SIM	97,5600%	88.917.642,47
LABATT BETTER TOGETHER	Canadá	SIM	100,0000%	512.802,57
LABATT BREWING CBCA	Canadá	SIM	100,0000%	2.071.866.581,82
LASI	Espanha	SIM	100,0000%	202.334.458,91
LINTHAL ROU	Uruguai	SIM	100,0000%	151.385,35
MILL STREET BREWPUB INC	Canadá	SIM	100,0000%	759.116,87
PAMPA	Argentina	SIM	100,0000%	226.055.170,02
RELATOR	Argentina	SIM	99,7606%	3.588.407,07
TRILLIUM BEVERAGE INC (CANADA)	Canadá	SIM	100,0000%	10.308.095,06
				<b>5.769.040.760,32</b>

Mostra que a própria a impugnante expõe que utilizou no AC 2016 crédito no montante de apenas R\$ 179.482.716,78 (sendo que o crédito remanescente, não aproveitado no respectivo ano, foi lançado na parte B do E-Lalur/E-Lacs - doc. 18, cf. e-fls. 15264 – 15265) para dedução do ajuste anual do IRPJ (R\$ 132.662.208,90) e da CSLL (R\$ 46.820.507,88) do referido período. Observa também que foi utilizado o valor de R\$ 472.979.353,78, referente ao crédito presumido de 9% sobre a parcela de lucros auferidos no exterior, de acordo com o art. 28, da IN 1.520/2014, conforme tabela abaixo:

**TABELA – APURAÇÃO - N630 E N 670**

Registro N630 - Apuração do IRPJ com base no Lucro Real	
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	530.744.835,59
À Alíquota de 15%	79.611.725,34
Adicional	53.050.483,56
DEDUÇÕES	
(-)Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	472.979.353,78
(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	909.903.316,30
(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	16.423.997,90
(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	1.332.886.040,95
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-2.599.530.500,03

Registro N670 - Apuração da CSLL com base no Lucro Real	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	520.227.865,31
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	46.820.507,88
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	46.820.507,88
(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	497.837.761,20
(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	614.346.289,76
CSLL A PAGAR	-1.065.363.543,08

Considerou que, se o valor de tributo pago no exterior pelas controladas for superior à tributação nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será limitado ao valor suficiente para eliminar a tributação nacional. Concluiu então que o **limite** para a utilização do imposto de renda incidente no exterior **é o valor do imposto devido**, conforme tabela abaixo:

#### APURAÇÃO

Lucros Disponibilizados no Exterior:	R\$ 5.915.795.046,93
Crédito presumido de 9% sobre a parcela de lucros auferidos no exterior	R\$ 472.979.353,78
Lucro no exterior após a consideração dos 9%	R\$ 5.442.815.693,15
<b>Imposto pago no exterior pelas controladas consolidadas confirmado DRJ</b>	<b>R\$ 292.656.808,00</b>
IRPJ devido - Registro N630 (a)	R\$ 132.662.208,90
<b>IRPJ Auto de Infração (b)</b>	<b>R\$ 5.352.186,02</b>
CSLL devida - Registro N670 (c)	R\$ 46.820.507,88
<b>CSLL Auto de Infração (d)</b>	<b>R\$ 1.926.786,96</b>
<b>Imposto pago no exterior em 2016 utilizado (a+b+c+d)</b>	<b>R\$ 186.761.689,76</b>
Saldo de imposto pago no exterior não utilizado	R\$ 105.895.118,24

Desse modo, entendeu que o limite para a utilização do imposto de renda pago no exterior é R\$ 186.761.689,76, que é a soma “a + b + c + d”. Portanto, após a utilização do imposto pago no exterior, não restou valor a ser lançado no auto de infração de IRPJ e CSLL, por isso houve a exoneração dos créditos de IRPJ e CSLL e respectivos acréscimos legais (exoneração do crédito correspondentes às letras “b” e “c” do seu dispositivo – conclusão do voto condutor da decisão).

Ressaltou que restou um saldo de R\$ 105.895.118,24 que a impugnante poderia utilizar em períodos subsequentes.

#### ANÁLISE DOS LUCROS NÃO DISPONIBILIZADOS DAS INVESTIDAS

Destaco observação em nota de rodapé, onde a própria recorrente expõe (cf. e-fl. 21.489):

[1] *Falecendo portanto à Recorrente interesse recursal nesses autos quanto à diferença não reconhecida de seu crédito de imposto pago no exterior, uma vez que o crédito reconhecido já foi suficiente para fazer face à totalidade das exigências remanescentes, embora se vá demonstrar neste recurso que mesmo o crédito compensado não deveria ter sido utilizado pela DRJ porque improcedentes também as exigências remanescentes.*

Observo que a Autoridade Julgadora não considerou que o valor do imposto pago no exterior já foi utilizado pela recorrente quando da apuração dos tributos (ECF original). Ressalto também que não se deve considerar a ECF retificadora em relação à reapuração dos tributos, como explicarei a seguir.

A ciência dos lançamentos ocorreu em 23/11/2021 (cf. e-fl. 15203).

Há o “DOC 02” com a ECF-Retificadora apresentada em 10/09/2021 (e-fls. 21589 e ss.). A entrega foi realizada em resposta à intimação, durante o procedimento fiscal.

A Autoridade Fiscal, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 016 (e-fls. 6156 e ss.) intimou a fiscalizada a retificar os dados conforme abaixo:

#### INTIMAÇÃO:

- 1) Considerando as constatações acima, fica a fiscalizada **INTIMADA a RETIFICAR A SUA ECF AC 2016 CONFORME PLANILHA ABAIXO**, no **prazo de 05 (cinco) dias corridos** a contar do recebimento desta, apresentando também os comprovantes dessas retificações.

Investida	Resultado da Investida (Moeda Local)	
	DE	PARA
PAMPA	1.293.450.370,00	1.333.335.561,00
SLU BEVERAGES LTD.	- 2.735.120,00	- 821.362,00
LINTHAL ROU	- 3.579,61	- 8.178.404,66
LASI	60.924.350,63	72.791.727,89

Obs.: Esta fiscalização tem como base dados da ECF/AC 2016, Identificação do Arquivo (Hash) com DV: 3F88E53B192FBC46ECF65D2AE669D51C8BFBAAE0-5.

A intimação se refere apenas às investidas acima, conforme consta do Termo, alegado pela contribuinte e que foi acatado pela fiscalização.

No entanto, conforme Doc. 02 do Recurso Voluntário (ECF Retificadora, cf. e-fls. 21589 e ss.) houve a alteração da base de cálculo e apuração dos tributos devidos (IRPJ e CSLL). A recorrente expõe que a decisão recorrida não considerou os valores da ECF retificadora.

Ora, a simples retificação da apuração dos tributos após o início do procedimento fiscal não deve surtir efeito neste julgamento. Destaco o entendimento da Súmula 33 do CARF:

#### SÚMULA CARF Nº 33

*A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*

Considerando então a ECF original, verificamos que o IR pago no exterior já foi utilizado no valor de R\$ 1.407.741.077,50 (909.903.316,30 + 497.837.761,20) quando da apuração dos tributos:

#### TABELAS - N630 E N670

Registro N630 - Apuração do IRPJ com base no Lucro Real	
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	530.744.835,59
À Alíquota de 15%	79.611.725,34
Adicional	53.050.483,56
DEDUÇÕES	
(-)Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	472.979.353,78
(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	909.903.316,30
(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	16.423.997,90
(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	1.332.886.040,95
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-2.599.530.500,03

Registro N670 - Apuração da CSLL com base no Lucro Real	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	520.227.865,31
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	46.820.507,88
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	46.820.507,88
(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	497.837.761,20
(-)CSLL Mensal Pago por Estimativa	614.346.289,76
CSLL A PAGAR	-1.065.363.543,08

Após minuciosa análise nos documentos, foi reconhecido pela Autoridade Julgadora o valor pago de R\$ 292.656.808,00 de IR pago no exterior. O valor utilizado para afastar a exigência mantida em seus cálculos foi de R\$ 186.761.689,76.

No entanto, conforme os registros N630 e N670 acima, já foi utilizado pela interessada o valor de R\$ 1.407.541.077,50 do imposto pago no exterior, na apuração dos tributos devidos do período. Ou seja, não há saldo de IR pago no exterior a ser utilizado nos créditos tributários constituídos e justificadamente mantidos pela DRJ.

Por outro lado, **há que se considerar na "Consolidação"** o resultado do lucro disponibilizado corretamente calculado pela DRJ em relação à LASI no valor de R\$ 181.624.818,10 e o **resultado negativo** da Linthal Rou no valor de R\$ 8.178.404,66. O resultado consolidado então seria de R\$ 5.746.607.660,96, conforme tabela abaixo:

**TABELA –LUCROS NO EXTERIOR CONSOLIDADO**

Empresa	País	Consolidação (SIM / NÃO)	% Participação	Lucro antes do Imposto Ajustado (% de participação)
966483 CANADA INC	Canadá	SIM	100,00%	95.501,32
CBN	Bolívia	SIM	85,67%	766.547.901,53
CERV Y MALT QUILMES	Argentina	SIM	99,75%	1.505.771.900,16
CERVECERIA CHILE	Chile	SIM	100,00%	10.231.723,11
CERVECERIA PARAGUAYA	Paraguai	SIM	87,34%	66.854.332,88
CERVEPAR	Paraguai	SIM	87,34%	319.063.682,55
CND	República Dominicana	SIM	50,63%	453.401.356,78
CYMPAY	Uruguai	SIM	99,93%	31.451.426,92
FAB PARAGUAYA DE VIDROS	Paraguai	SIM	99,71%	11.129.274,93
FNC	Uruguai	SIM	97,56%	88.917.642,47
LABATT BETTER TOGETHER	Canadá	SIM	100,00%	512.802,57
LABATT BREWING CBCA	Canadá	SIM	100,00%	2.071.866.581,82
LASI	Espanha	SIM	100,00%	181.624.818,10
LINTHAL ROU	Uruguai	SIM	100,00%	151.385,35
MILL STREET BREWPUB INC	Canadá	SIM	100,00%	759.116,87
PAMPA	Argentina	SIM	100,00%	232.510.116,13
RELATOR	Argentina	SIM	99,76%	3.588.407,07
TRILLIUM BEVERAGE INC (CANADA)	Canadá	SIM	100,00%	10.308.095,06
LINTHAL ROU	Uruguai	SIM	100,00%	-8.178.404,66
			<b>TOTAL</b>	<b>5.746.607.660,96</b>

A recorrente ofereceu à tributação o valor de R\$ 5.769.040.760,32 referente aos resultados consolidados das investidas no exterior, ou seja, valor superior ao calculado acima (5.746.607.660,96).

Desse modo, não há base tributável de modo a manter crédito a ser exigido, confirmando, pelos motivos retroexpostos — e não pelo exposto no voto condutor da Decisão de origem —, a exoneração do crédito tributário constituído.

Por consequência, nego provimento ao recurso de ofício neste ponto.

Cabe destaque à utilização do valor do IR pago no exterior de R\$ 1.407.541.077,50, ou seja, valor superior ao reconhecido pela DRJ que analisou minuciosamente os documentos conforme seu voto, reconhecendo como comprovado o valor de R\$ 292.656.808,00. Ou seja, considerando a utilização do imposto pago no exterior pelas investidas cujos resultados foram consolidados, não há saldo a ser utilizado em exercícios seguintes.

Nego provimento ao Recurso de Ofício e dou provimento ao recurso voluntário neste ponto.

#### **DO CRÉDITO PRESUMIDO 9% (ART. 87, § 10 DA L. 12.973/14)**

Há o direito de se utilizar como crédito presumido 9% da parcela positiva computada no Lucro Real, observado a dedução do imposto pago no exterior (§ 2º c/c § 10 do art. 87, da L. 12.973/14).

No entanto, não se aplica no caso em análise tendo em vista não haver crédito a ser exigido. Assim, fica prejudicada a análise em relação à utilização do crédito presumido de 9% no Lucro Real, tendo em vista não restar base tributável.

#### **DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS E OS ADTs**

Sobre este capítulo, cabe apenas o registro que a Recorrente suscita a insubsistência dos lançamentos efetuados em relação às controladas Cervejaria Y Malteria Quilmes e Malteria Pampa (Argentina), Labatt Brewing CBCA (Canadá) e LASI (Espanha), alegando violação ao art. 98 do CTN e

aos tratados internacionais firmados com estes países para evitar a dupla tributação (Decretos nº 87.976/82, 92.318/86 e 76.975/76). Sustenta que a tributação dos lucros apurados por sociedades domiciliadas nestes países não é admitida pelo disposto no artigo VII dos referidos tratados, que seguem o modelo da OCDE e estabelecem a competência tributária exclusiva do país de domicílio da empresa.

A Turma Julgadora da primeira instância rejeita a alegação da Recorrente, argumentando que a aplicação dos arts. 76 e 77 da Lei nº 12.973/14 (Tributação em Bases Universais) é compatível com os tratados para evitar a bitributação. Fundamenta que a lei interna objetiva tributar a renda da própria empresa brasileira, decorrente de sua participação societária nas controladas, e não o lucro da controlada residente no exterior. Destaca que a tributação se dá de forma proporcional à participação da investidora nos lucros da investida no exterior.

Adicionalmente, o Colegiado destaca que os tratados preveem mecanismos para eliminar a dupla tributação, geralmente no Artigo 23, adotando o método de crédito (compensação do imposto pago no exterior até o limite do imposto devido no Brasil) ou isenção (isenção do imposto sobre rendimentos provenientes do exterior). Ressalta que os tratados com Argentina, Canadá e Espanha adotam o método de crédito.

Ao analisar a alegação da Recorrente sobre a incompatibilidade da legislação brasileira de TBU com os tratados internacionais, o acórdão recorrido enfatiza que o Brasil adotou o modelo da OCDE para seus tratados. Por isso, considera os Comentários ao Modelo de Convênio Tributário sobre a Renda e o Patrimônio da OCDE como importantes ferramentas de interpretação, não apenas para os países membros, mas também para os que adotam o modelo.

Neste contexto, a decisão recorrida destaca que os Comentários da OCDE reconhecem a finalidade dos tratados em prevenir a elisão e evasão fiscal, evitando a dupla tributação. Ressalta que a OCDE admite a soberania dos Estados para tributar pessoa jurídica nacional residente, o que não implica redução de lucros ou interferência em empresa do outro Estado Contratante.

O acórdão recorrido cita especificamente o Comentário da OCDE ao Parágrafo 1º do Artigo 7º da Convenção Modelo, que esclarece que este dispositivo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base em regras de sociedades controladas no exterior (CFC - Controlled Foreign Companies), ainda que o tributo seja calculado com base em parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante.

Adicionalmente, o Colegiado de origem menciona o Comentário da OCDE ao Artigo 1º, que reconhece a legitimidade das legislações CFC como instrumentos para proteger a base fiscal doméstica, permitindo aos Estados Contratantes tributar seus residentes sobre os lucros atribuídos à sua participação em certas entidades estrangeiras. Destaca que a OCDE considera que as legislações CFC não são contrárias aos dispositivos da Convenção-Modelo.

Com base nesses argumentos, conclui que a legislação brasileira de TBU, ao dispor sobre a tributação dos lucros disponibilizados por controladas e coligadas no exterior de acordo com a participação no investimento, está de acordo com o modelo da OCDE e não fere os tratados internacionais.

Analisando as razões recursais apresentadas pela Recorrente, no que tange à alegada incompatibilidade da legislação brasileira de Tributação em Bases Universais (TBU) com os tratados internacionais firmados com Argentina, Canadá e Espanha, verifica-se que os argumentos

apresentados já foram devidamente considerados pelo Colegiado de origem, não merecendo reforma a decisão recorrida.

Com efeito, ao contrário do que alega a Recorrente, a aplicação dos arts. 76 e 77 da Lei nº 12.973/14 é compatível com os tratados para evitar a bitributação, visto que a legislação brasileira visa tributar a renda da própria empresa brasileira, decorrente de sua participação societária nas controladas, e não o lucro da controlada residente no exterior. A tributação ocorre de forma proporcional à participação da investidora nos lucros da investida no exterior, respeitando a soberania de cada Estado Contratante.

Ademais, os tratados preveem mecanismos para eliminar a dupla tributação, geralmente no Artigo 23, adotando o método de crédito ou isenção. No caso dos tratados com Argentina, Canadá e Espanha, adotou-se o método de crédito, permitindo a compensação do imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, evitando assim a dupla tributação.

A decisão recorrida destaca, ainda, a importância dos Comentários da OCDE ao Modelo de Convênio Tributário sobre a Renda e o Patrimônio como ferramentas de interpretação dos tratados. Ressalta que a OCDE admite a legitimidade das legislações CFC (Controlled Foreign Companies), que permitem aos Estados Contratantes tributar seus residentes sobre os lucros atribuídos à sua participação em certas entidades estrangeiras. A OCDE considera que as legislações CFC, como a legislação brasileira de TBU, não são contrárias aos dispositivos da Convenção-Modelo.

Diante do exposto, e considerando as razões já expostas no voto condutor da decisão recorrida, entendendo que o Colegiado apreciou de forma correta a legislação aplicável e os tratados internacionais, voto por negar provimento ao recurso voluntário no que tange à alegada violação dos tratados para evitar a dupla tributação.

### ***Da Multa Isolada – Estimativas de Dezembro de 2016***

A recorrente sustenta que deveria a fiscalização ter partido dos valores declarados na ECF retificadora para calcular a multa isolada supostamente devida sobre os valores das estimativas do IRPJ e CSLL do mês de dezembro de 2016.

Informa que retificou a ECF em atendimento à intimação

Ocorre que ao assim proceder não se apercebeu a r. decisão recorrida que os valores apontados a título de “IRPJ devido – Registro N63011 e de “CSLL devida – Registro N670 são os constantes de sua ECF original, sendo que ainda durante a fiscalização e em cumprimento à intimação da própria fiscalização para realizar ajustes face às constatações dos itens 3.9.1 a 3.9.4 do Termo de Verificação Fiscal, em 10/09/2021 a Recorrente transmitiu ECF retificadora do ano-base de 2016, alterando os valores devidos de IRPJ e de CSLL (doc. 02).

[...]

Nesse contexto, a Recorrente apresentou a ECF retificadora, mediante a qual procedeu à alteração nas bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, tanto no recolhimento mensal de dezembro de 2016 como no ajuste daquele ano, para R\$ 489.847.984,82 (IRPJ) e 479.331.014,54 (CSLL) (doc. 02).

E tendo sido tais valores alterados justamente em virtude de uma intimação do i. Fiscal autuante, os novos valores constantes da ECF retificadora deveriam ter sido considerados pela fiscalização para fins de cálculo da multa supostamente devida, não procedendo a objeção levantada pela DRJ.

Aliás, como já mencionado acima, a retificação procedida pela Recorrente constou do próprio item 3.9.5 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 15.186/15.187):

[...]

A ECF original apresentada pela impugnante corresponde aos valores de R\$ 530.744.836,00 (IRPJ) e R\$ 520.227.865,00 (CSLL), conforme apurado pela fiscalização. Este valor também corresponde ao valor constante no

LALUR, cuja cópia, inclusive, foi anexada pela contribuinte em sua impugnação e contém dados que coincidem com os valores informados na ECF original.

A mera retificação da ECF não tem o condão de modificar o valor da estimativa e, conseqüentemente da multa apurada.

Apresenta em seu recurso a tabela abaixo:

**TABELA – CÁLCULO MULTA ISOLADA**

Cálculo estimativa IRPJ	Dez/2016 (R\$)	Valor mantido DRJ
Base de cálculo do imposto de renda declarada - [a]	530.744.836,00	489.847.984,42
Infrações desta autuação - Lucros do exterior (TBU) - [b]	209.062.596,67	0,00
Nova base de cálculo reconstituída - [a+b]	739.807.432,67	489.847.984,42
IRPJ - alíquota 15%	110.971.114,90	73.477.197,66
IRPJ - alíquota adicional 10%	73.980.743,27	48.984.798,44
IRPJ total devido no mês com as autuações - [c]	184.951.858,17	122.461.996,11
<b>Saldo de Imposto Pago no Exterior em 2016</b>		105.895.118,24
Insuficiência de pagamento da estimativa	184.951.858,71	16.566.877,87
<b>Multa isolada (estimativa de IRPJ)</b>	<b>92.475.929,08</b>	<b>8.283.438,93</b>

Cálculo estimativa CSLL	Dez/2016 (R\$)	Valor mantido DRJ
Base de cálculo do imposto de renda declarada - [a]	520.227.865,00	479.331.014,54
Infrações desta autuação - Lucros do exterior (TBU) - [b]	209.062.596,67	0,00
Nova base de cálculo reconstituída - [a+b]	729.290.461,67	479.331.014,54
CSLL - alíquota 9%	65.636.141,55	43.139.791,31
Insuficiência de pagamento da estimativa	65.636.141,55	43.139.791,31
<b>Multa isolada (Estimativa de CSLL)</b>	<b>32.818.070,78</b>	<b>21.569.895,66</b>

A intimação para a retificação foi apenas em relação quatro investidas (Termo de Intimação Fiscal nº 016, que será abordado no capítulo seguinte). Como já consignado neste voto após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício (Súmula CARF no. 33).

No que toca à dedução do imposto pago no exterior em relação à estimativa do mês de dezembro, apurada com base em balancete de suspensão/redução, como é o caso, não resta dúvida quanto à possibilidade. Ora, se os valores dos lucros foram oferecidos à tributação, inequivocamente abre-se a possibilidade para deduzir o tributo pago no exterior.

Como já analisado anteriormente, considerando os lucros de forma consolidada, o crédito constituído foi exonerado, tendo em vista que a base tributável não foi apurada corretamente pela Autoridade Lançadora, ou seja, a recorrente ofereceu à tributação os lucros auferidos no exterior.

**LALUR E LACS – LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR**

LALUR - Parte A		
Nome Empresarial:	AMBEV S.A.	
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 07.526.557/0001-00 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ	R\$ 10.768.001.084,26	
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 7.181.100.057,10	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 10.516.970,28	
8.13: Doações a Entidades Cíveis □ Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 3.388.276,21	
10: Lucros Disponibilizados no Exterior	R\$ 5.915.795.046,93	

LACS - Parte A		
Nome Empresarial:	AMBEV S.A.	
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: 07.526.557/0001-00 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Antes da CSLL	R\$ 10.768.001.084,26	
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 7.181.100.057,10	
8.13: Doações a Entidades Cíveis □ Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 3.388.276,21	
10: Lucros Disponibilizados no Exterior	R\$ 5.915.795.046,93	

TABELA – INVESTIDAS COM RESULTADOS CONSOLIDADOS

Empresa	País	Consolidação (SIM / NÃO)	% Participação	Lucro antes do impostos ajustados (% de participação)
9664483 CANADA INC	Canadá	SIM	100,0000%	95.501,32
CBN	Bolívia	SIM	85,6700%	766.547.901,53
CERV Y MALT QUILMES	Argentina	SIM	99,7480%	1.505.771.900,16
CERVECERIA CHILE	Chile	SIM	100,0000%	10.231.723,11
CERVECERIA PARAGUAYA	Paraguai	SIM	87,3449%	66.854.332,88
CERVEPAR	Paraguai	SIM	87,3449%	319.063.682,55
CND	República Dominicana	SIM	50,6306%	453.401.356,78
CYMPAY	Uruguai	SIM	99,9300%	31.451.426,92
FAB PARAGUAYA DE VIDROS	Paraguai	SIM	99,7100%	11.129.274,93
FNC	Uruguai	SIM	97,5600%	88.917.642,47
LABATT BETTER TOGETHER	Canadá	SIM	100,0000%	512.802,57
LABATT BREWING CBCA	Canadá	SIM	100,0000%	2.071.866.581,82
LASI	Espanha	SIM	100,0000%	202.334.458,91
LINTHAL ROU	Uruguai	SIM	100,0000%	151.385,35
MILL STREET BREWPUB INC	Canadá	SIM	100,0000%	759.116,87
PAMPA	Argentina	SIM	100,0000%	226.055.170,02
RELATOR	Argentina	SIM	99,7606%	3.588.407,07
TRILLIUM BEVERAGE INC (CANADA)	Canadá	SIM	100,0000%	10.308.095,06
				<b>5.769.040.760,32</b>

TABELA – LUCROS NO EXTERIOR CONSOLIDADO

Empresa	País	Consolidação (SIM / NÃO)	% Participação	Lucro antes do Imposto Ajustado (% de participação)
966483 CANADA INC	Canadá	SIM	100,00%	95.501,32
CBN	Bolívia	SIM	85,67%	766.547.901,53
CERV Y MALT QUILMES	Argentina	SIM	99,75%	1.505.771.900,16
CERVECERIA CHILE	Chile	SIM	100,00%	10.231.723,11
CERVECERIA PARAGUAYA	Paraguai	SIM	87,34%	66.854.332,88
CERVEPAR	Paraguai	SIM	87,34%	319.063.682,55
CND	República Dominicana	SIM	50,63%	453.401.356,78
CYMPAY	Uruguai	SIM	99,93%	31.451.426,92
FAB PARAGUAYA DE VIDROS	Paraguai	SIM	99,71%	11.129.274,93
FNC	Uruguai	SIM	97,56%	88.917.642,47
LABATT BETTER TOGETHER	Canadá	SIM	100,00%	512.802,57
LABATT BREWING CBCA	Canadá	SIM	100,00%	2.071.866.581,82
LASI	Espanha	SIM	100,00%	181.624.818,10
LINTHAL ROU	Uruguai	SIM	100,00%	151.385,35
MILL STREET BREWPUB INC	Canadá	SIM	100,00%	759.116,87
PAMPA	Argentina	SIM	100,00%	232.510.116,13
RELATOR	Argentina	SIM	99,76%	3.588.407,07
TRILLIUM BEVERAGE INC (CANADA)	Canadá	SIM	100,00%	10.308.095,06
LINTHAL ROU	Uruguai	SIM	100,00%	-8.178.404,66
<b>TOTAL</b>				<b>5.746.607.660,96</b>

A recorrente ofereceu à tributação o valor de R\$ 5.769.040.760,32 referente aos resultados consolidados das investidas no exterior, ou seja, valor superior ao calculado acima (5.746.607.660,96). Desse modo, se consideramos unicamente o resultado da ECF original, não haveria estimativa a ser recolhida para o mês de dezembro.

Registro N630 - Apuração do IRPJ com base no Lucro Real	
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	530.744.835,59
À Alíquota de 15%	79.611.725,34
Adicional	53.050.483,56
DEDUÇÕES	
(-)Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	472.979.353,78
(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	909.903.316,30
(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	16.423.997,90
(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	1.332.886.040,95
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-2.599.530.500,03

Registro N670 - Apuração da CSLL com base no Lucro Real	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	520.227.865,31
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	46.820.507,88
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	46.820.507,88
(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	497.837.761,20
(-)CSLL Mensal Pago por Estimativa	614.346.289,76
CSLL A PAGAR	-1.065.363.543,08

Há também outras duas questões importantes levantadas pela recorrente: a multa isolada em cascata e a materialidade da apuração do mês de dezembro apurado por balança de suspensão ou redução.

Quando a “estimativa” de dezembro é calculada com base em balancete de suspensão/redução, como é o caso, ou seja, com base no seu lucro real, não existe mais uma obrigação de recolhimento antecipado de estimativa distinta da obrigação de recolhimento do imposto devido ao final do ano-base, mas sim uma única obrigação, no mesmo valor e no mesmo prazo, não havendo de se falar em falta de recolhimento de estimativa.

Quando menos, a fiscalização deveria ter deduzido os valores das estimativas anteriores e sobre os quais já incidiu a multa isolada nos autos do PAnº16561.720063/2020-12 no cálculo das multas relativas à estimativa dez/16.►

Procedimento já adotado pela fiscalização nos autos de infração que deram origem ao PA nº 17459.720016/2022-71 (fls. 21.636/21.649).

Entendeu a Autoridade Julgadora que, quando a estimativa do mês de dezembro for apurada por meio de balancete de suspensão ou redução, o IR pago no exterior poderá ser aproveitado como dedução, especificamente para aquele mês.

**TABELA – MULTA ISOLADA (TVF)**

Cálculo estimativa IRPJ	Dez/2016 (R\$)
Base de cálculo do imposto de renda declarada - [a]	530.744.836,00
Infrações desta autuação - Lucros do exterior (TBU) - [b]	209.062.596,67
Nova base de cálculo reconstituída - [a +b]	<b>739.807.432,67</b>
IRPJ - alíquota 15%	110.971.114,90
IRPJ - alíquota adicional 10%	73.960.743,27
<b>Base de cálculo da nova multa isolada (IRPJ)</b>	
IRPJ total devido no mês com as autuações - [c]	184.951.858,17
<b>Insuficiência de pagamento da estimativa</b>	184.951.858,17
<b>Multa isolada (Estimativa de IRPJ)</b>	<b>92.475.929,08</b>

Cálculo estimativa CSLL	Dez/2016 (R\$)
Base de cálculo do imposto de renda declarada - [a]	520.227.865,00
Infrações desta autuação - Lucros do exterior (TBU) - [b]	209.062.596,67
Nova base de cálculo reconstituída - [a +b]	<b>729.290.461,67</b>
CSLL - alíquota 9%	65.636.141,55
<b>Insuficiência de pagamento da estimativa</b>	65.636.141,55
<b>Multa isolada (Estimativa de CSLL)</b>	<b>32.818.070,78</b>

Houve a exoneração da exigência do valor de R\$ 209.062.596,67 (b).

Reproduzo agora a tabela com o recálculo da multa isolada feita pela DRJ.

**TABELA – REAPURAÇÃO DA MULTA ISOLADA (DRJ)**

Cálculo estimativa IRPJ	Dez/2016 (R\$)	Valor mantido DRJ
Base de cálculo do imposto de renda declarada - [a]	530.744.836,00	530.744.836,00
Infrações desta autuação - Lucros do exterior (TBU) - [b]	209.062.596,67	0,00
Nova base de cálculo reconstituída - [a +b]	739.807.432,67	530.744.836,00
IRPJ - alíquota 15%	110.971.114,90	79.611.725,40
IRPJ - alíquota adicional 10%	73.980.743,27	55.191.358,01
IRPJ total devido no mês com as autuações - [c]	184.951.858,17	134.803.083,41
<b>Saldo de Imposto Pago no Exterior em 2016</b>		<b>105.895.118,24</b>
Insuficiência de pagamento da estimativa	184.951.858,17	28.907.965,17
<b>Multa isolada (Estimativa de IRPJ)</b>	<b>92.475.929,08</b>	<b>14.453.982,58</b>

Cálculo estimativa CSLL	Dez/2016 (R\$)	Valor mantido DRJ
Base de cálculo do imposto de renda declarada - [a]	520.227.865,00	520.227.865,00
Infrações desta autuação - Lucros do exterior (TBU) - [b]	209.062.596,67	0,00
Nova base de cálculo reconstituída - [a +b]	729.290.461,67	520.227.865,00
CSLL - alíquota 9%	65.636.141,55	46.820.507,85
Insuficiência de pagamento da estimativa	65.636.141,55	46.820.507,85
<b>Multa isolada (Estimativa de CSLL)</b>	<b>32.818.070,78</b>	<b>23.410.253,93</b>

Ora, a apuração do mês de dezembro por meio de balanço de suspensão ou redução é equivalente à apuração anual. A materialidade é a mesma, não há que se falar em antecipação a ser recolhida em janeiro do ano subsequente, pois este é o mesmo valor que o tributo principal. A lei apenas autoriza o seu recolhimento em março com os acréscimos legais.

Desse modo, dou provimento ao recurso voluntário, negando provimento ao recurso de ofício neste ponto.

### **Da Multa Regulamentar**

Transcrevo a decisão do Colegiado de origem:

#### **DRJ**

Também foram aplicadas multas pela apresentação da ECF com informações inexatas. Informa a fiscalização que a fiscalizada foi intimada a retificar as informações inexatas pelo Termo de Intimação Fiscal nº 016:

Investida	Resultado da Investida (Moeda Local)	
	DE	PARA
PAMPA	1.293.450.370,00	1.333.335.561,00
SLU BEVERAGES LTD.	- 2.735.120,00	- 821.362,00
LINTHAL ROU	- 3.579,61	- 8.178.404,66
LASI	60.924.350,63	72.791.727,89

Tendo retificado a ECF de 2016 conforme apresentado na planilha abaixo:

Investida	Resultado da Investida (Moeda Local)		Diferença (Moeda Local)
	DE	PARA	
PAMPA	1.293.450.370,00	1.333.335.561,00	39.885.191,00
SLU BEVERAGES LTD.	- 2.735.120,00	- 821.362,00	1.913.758,00
LINTHAL ROU	- 3.579,61	- 8.178.404,66	8.174.825,05
LASI	60.924.350,63	54.901.304,80	6.023.045,83

As três primeiras retificações foram efetuadas em conformidade com o Termo de Intimação Fiscal nº 016.

Entretanto, em relação à controlada LASI, a retificação pela fiscalizada foi feita para o valor de 54.901.304,80, em vez de 72.791.727,89, como intimado. Em sua resposta, a empresa informou ter considerado que o valor referente à variação cambial constante da demonstração financeira auditada da LASI faz parte do resultado local daquela controlada, integrando o lucro auferido pela empresa estrangeira, não se enquadrando como variação cambial de investimento da impugnante em sua controlada:

A Intimada esclarece que, o valor referente à variação cambial constante da demonstração financeira auditada da empresa LASI (17.890.423,09 Euros) faz parte do resultado local daquela própria empresa estrangeira, ou seja, faz parte do lucro auferido pela empresa estrangeira.

<b>A.1) RESULTADO DE EXPLORAÇÃO (1+4+6+7+12)</b>		545,78	-
12. Receitas financeiras		513.611.880,87	706.429.730,36
a) De participações em instrumentos de patrimônio	13-c	82.397.832,04	71.227.851,37
a1) Em empresas do grupo e associadas		-	2.032.257,83
b) De valores negociáveis e outros instrumentos financeiros		82.397.832,04	-
b1) De empresas do grupo e associadas		82.106.050,98	69.152.976,62
b2) De terceiros		291.781,06	42.616,92
13. Despesas financeiras	13-c	(9.438.666,50)	(8.903.743,00)
a) Por dívidas com empresas do grupo e associadas		(7.801.444,61)	(8.871.477,90)
b) Por dívidas com terceiros		(1.637.221,89)	(32.265,10)
15. Diferenças de câmbio	11 e 13-c	(17.890.423,09)	(68.252.180,56)
18. Deterioração e resultado por alterações de instrumentos financeiros		177.717,41	(105.313.942,58)
a) Deteriorações e perdas	13.2-d)	177.717,41	(105.313.942,58)
A.2) RESULTADO FINANCEIRO (12+13+15+18)		55.326.819,66	(111.342.094,77)
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS (A.1+A.2)		548.838.330,63	595.187.734,59
Impostos sobre lucros		(23.322.710,97)	(40.929.292,92)
A.4) RESULTADO DO EXERCÍCIO PROCEDENTE DE OPERAÇÕES CONTÁBILIS (A.3+7)	12	545.515.619,66	554.258.441,67
A.5) RESULTADO DO EXERCÍCIO (A.4+8)		545.515.619,66	554.258.441,67

As notas 1 a 18 fazem parte integrante destas Contas Anuais

Sendo assim, não se enquadrando este valor como variação cambial de investimento da intimada em sua controlada, entende-se pela inaplicabilidade do disposto no art. 9 da IN 1520/2014, e sim o § 1º do art. 8º daquela IN.

Foram aplicadas as multas com o benefício do § 3º [1,5%] para as três primeiras controladas PAMPA, SLU BEVERAGES LTD. e LINTHAL ROU e parcialmente para a LASI:

Investida	Resultado da Investida (Moeda Local) DE	Resultado da Investida (Moeda Local) PARA	Diferença (Moeda Local)	Moeda Local	TAXA DE VENDA DA MOEDA EM 31/12	Diferença (R\$)	0,015
PAMPA	1.293.450.370,00	1.333.335.561,00	39.885.191,00	Peso Argentino	0,2056	8.200.395,27	123.005,93
SLU BEVERAGES LTD.	- 2.735.120,00	- 821.362,00	1.913.758,00	Dólar do Caribe Oriental	1,2116	2.318.709,19	34.780,64
LINTHAL ROU	- 3.579,61	- 8.178.404,66	8.174.825,05	Dólar dos EUA	3,2591	26.642.572,32	399.638,58

Investida	Resultado da Investida (Moeda Local) DE	Resultado da Investida (Moeda Local) PARA	Diferença Intimada (Moeda Local)	Diferença Retificada (Moeda Local)	Diferença Não Retificada (Moeda Local)
LASI	60.924.350,63	72.791.727,89	11.867.377,26	6.023.045,83	5.844.331,43

No caso da empresa LASI, a redução foi aplicada apenas em relação à diferença retificada:

Investida	Diferença (Moeda Local)	Moeda Local	TAXA DE VENDA DA MOEDA EM 31/12	Diferença (R\$)	0,015/0,003
LASI (Retificada - 1,5%)	6.023.045,83	Euro	3,4384	20.709.640,78	310.644,61
LASI (Não Retificada - 3%)	5.844.331,43	Euro	3,4384	20.095.149,19	602.854,48

[...]

A impugnante alega que a multa somente é aplicável nos casos em que o sujeito passivo descumpra orientações expressas da Administração Tributária, não sendo o caso quando ocorre mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária, sob pena de ofensa aos princípios da moralidade e da boa-fé e que seria inconstitucional. Defende também que deve ser aplicado o princípio da consunção para que as multas aplicadas em razão da infração maior, tendo por objeto os mesmos fatos, absorvam e cancelem a multa relativa à menor infração.

[...]

Por sua vez, o chamado “Princípio da Consunção” (ou “Princípio da Absorção”) é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Já no caso ora discutido, a norma prevê sanção (i) pelo descumprimento da obrigação acessória, ao apresentar informações inexatas e (ii) pelo não recolhimento da estimativa referente a dezembro/2016.

Portanto, em tal situação, tem-se que o legislador adotou duas penalizações que recaem sobre fatos geradores distintos: multa regulamentar pela prestação de informações inexatas e multa isolada sobre os valores dos pagamentos mensais de estimativas (antecipações) que deixaram de ser efetuadas. Sendo diversas as irregularidades, não cabe arguir acerca de dupla tributação para uma mesma base de incidência.

A legislação tributária, neste caso, além de prever as duas condutas como ilícitos tributários, apuráveis de modo isolado, individualmente, não autoriza, em nenhuma hipótese, a absorção de uma pela outra.

Ocorre que, como visto, parte da multa aplicada referente à LASI, foi efetuada sem a redução de 50% pela correção pelo entendimento da fiscalização de que a fiscalizada não corrigiu totalmente a informação.

Entretanto, como já decidido neste voto anteriormente, o valor referente à variação cambial constante da demonstração financeira auditada da LASI faz parte do resultado local daquela controlada, integrando o lucro auferido pela empresa estrangeira. Assim, incabível a aplicação da multa regulamentar por informações inexatas quanto à esta parcela.

Desta forma, deve ser recalculada a multa regulamentar:

#### **TABELA – RECÁLCULO DA MULTA REGULAMENTAR**

Investida	Resultado da Investida (Moeda Local) DE	Resultado da Investida (Moeda Local) PARA	Diferença (Moeda Local)	Moeda Local	TAXA DE VENDA DA MOEDA EM 31/12	Diferença (R\$)	Original	Mantida
PAMPA	1.293.450.370,00	1.333.335.561,00	39.885.191,00	Peso Argentino	0,2056	8.200.395,27	123.005,93	123.005,93
SLU BEVERAGES LTD.	-2.735.120,00	-821.362,00	1.913.758,00	Dólar do Caribe Oriental	1,2116	2.318.709,19	34.780,64	34.780,64
LINTHAL ROU	-3.579,61	-8.178.404,66	8.174.825,05	Dólar dos EUA	3,2591	26.642.572,32	399.638,58	399.638,58
LASI	60.924.350,63	72.791.727,89	6.023.045,83	Euro	3,4384	20.709.640,78	310.644,61	310.644,61
			5.844.331,43	Euro	3,4384	20.095.149,19	602.854,48	0,00
<b>Total</b>							<b>1.470.924,24</b>	<b>868.069,76</b>

Portanto, deve ser excluído o valor de R\$ 602.854,48 e mantida a multa regulamentar no valor de R\$ 868.069,75

A Autoridade Fiscal constituiu o crédito tributário com base nos valores retificados:

#### **TABELA – VALORES RETIFICADOS POR INVESTIDA**

Investida	Resultado da Investida (Moeda Local) DE	Resultado da Investida (Moeda Local) PARA	Diferença (Moeda Local)
PAMPA	1.293.450.370,00	1.333.335.561,00	39.885.191,00
SLU BEVERAGES LTD.	- 2.735.120,00	- 821.362,00	1.913.758,00
LINTHAL ROU	- 3.579,61	- 8.178.404,66	8.174.825,05
LASI	60.924.350,63	54.901.304,80	6.023.045,83

A Autoridade Fiscal considerou as empresas com os resultados consolidados e constituiu o crédito tributário sobre as diferenças dos lucros que, de acordo com os seus cálculos, não foram disponibilizados no Brasil. Reitero que as empresas SLU BEVERAGES LTD. E LINTHAL ROU, cujos resultados foram negativos, não foram computados para verificação dos lucros não disponibilizados, embora apenas a LINTHAL ROU faça parte dos resultados consolidados.

Em resposta ao TI 004 do presente TDPF, protocolizada em 09/11/2020, a fiscalizada apresentou a decomposição do valor dos Lucros Disponibilizados no Exterior. A Autoridade Fiscal refez os cálculos de acordo com o percentual de participação e lançou de acordo com as diferenças. A Autoridade Julgadora corrigiu, refez os cálculos considerando adequadamente o percentual de participação em cada investida e exonerou parte dos créditos tributários.

Ora, quando há o lançamento por falta de recolhimento de tributo, inequivocamente haverá incorreções nas obrigações acessórias. Com efeito, uma mesma conduta gera duas infrações, desse modo, a mais grave, sem dúvida, absorve a mais simples. Entendo que se aplica o princípio da consunção na seara tributária.

Aponta a recorrente a tese da impossibilidade de aplicação concomitância da multa pelo suposto preenchimento incorreto da ECF com outras penalidades relacionadas à mesma suposta infração.

No caso dos Autos, entendo que a Autoridade Fiscal não deveria lançar a multa regulamentar, tendo em vista que houve lançamento para exigência de crédito tributário em relação à mesma matéria. Ou seja, a meu ver, naquele momento (da constituição do crédito tributário) houve vício na motivação, o que o torna nulo, aferível de ofício.

Dou provimento ao recurso voluntário e nego provimento ao recurso de ofício.

### **Conclusão**

Desta forma, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário:

- negar provimento em relação aos Lucros apurados pela Ambev Luxemburgo, mantendo o resultado no AC 2016 no valor de R\$ 263.204.305,86;
- dar provimento para manter a exoneração do crédito constituído em relação aos lucros disponibilizados das investidas no exterior;
- dar provimento para exonerar a multa isolada em relação a dezembro de 2016;
- dar provimento para exonerar a multa regulamentar pela apresentação da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas.

Em relação ao Recurso de Ofício, voto por:

- negar provimento em relação aos créditos tributários exonerados.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Jeferson Teodoroviz, Redator designado.

Coube à mim redigir o voto vencedor referente ao voto vencido do Ilustre Relator, que, não obstante o excelente voto, ficou vencido no tocante ao seguinte ponto do dispositivo: “- negar provimento em relação aos Lucros apurados pela Ambev Luxemburgo”.

Sobre o tema, eis o teor do Recurso Voluntário:

I.1 – DA IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DOS LUCROS APURADOS PELA AMBEV LUXEMBURGO EM BALANÇO AUDITADO E DE ACORDO COM AS NORMAS LUXEMBURGUESAS Como já acima referido, a fiscalização expressamente fez referência ao processo administrativo nº 16561.720111/2017-77, no qual as mesmas supostas infrações foram objeto de lançamento quanto ano base de 2012, como fundamento também do presente lançamento. Naquele auto de infração, sustentou a fiscalização explicitamente, como premissa de todo seu raciocínio, que mesmo em se tratando de empresas estrangeiras “os lucros auferidos por sociedade controlada devem ser apurados segundo as normas da legislação brasileira” (destaques do original), e foi essa legislação que

invocou para sustentar ser ilegal a amortização dos ágios Labatt e Quilmes realizada pela controlada estrangeira da Recorrente. Aquele lançamento, como já salientado, foi cancelado nessa parte por decisão unânime da DRJ (fls. 15.345/15.376), bem esclarecendo o ilustre Relator, Alberto Pinto Souza Junior, que “todo o enorme trabalho fiscal neste ponto partiu de uma premissa totalmente equivocada, ao entender que demonstrações financeiras de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior poderiam ser auditadas pelo Fisco brasileiro e à luz da sua interpretação da lei brasileira, razão pela qual voto por dar provimento à impugnação neste ponto”. Certamente em razão daquela decisão, no Termo de Verificação Fiscal objeto do presente feito a fiscalização curiosamente suprimiu o tópico em que sustentava que a apuração do lucro das controladas estrangeiras passível de tributação no Brasil deveria ser apurado de acordo com a legislação brasileira, mas na prática é exatamente isso o que continuou a fazer, como se verifica claramente do TVF!

Com efeito, toda a insurgência da fiscalização quanto à impossibilidade de aumento de capital realizado no exterior pela Interbrew entre empresas do mesmo grupo a valor de mercado, ou quanto à “transferência” de ágio decorrente de reorganização societária, na prática nada mais é do que uma indevida ingerência quanto à validade jurídica e consequências dessas operações nas jurisdições em que realizadas! De fato, o que pretende essencialmente fazer a fiscalização é questionar os critérios de apuração dos resultados apurados pela Ambev Luxemburgo previstos na legislação de Luxemburgo, especialmente no que diz respeito às amortizações dos ágios referentes às participações detidas na Labatt Brewing Company Limited (Labatt) e na Quilmes International Bermudas Ltd (QIB), aos quais pretende aplicar as normas próprias da legislação brasileira. Contudo, a acusação fiscal não se sustenta, conflitando com a pacífica jurisprudência desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e com determinação expressa da IN 1.520/14. E foi exatamente isso o que decidiu por unanimidade de votos a C. 4ª Turma da DRJ/BSB ao cancelar nessa parte o lançamento relativo ao ano-base de 2012, no acórdão relatado pelo ex-integrante do CARF e da 1ª Turma da CSRF Alberto Pinto Souza Junior, “verbis”:

“(…) TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º da IN 213/02). A tributação em bases universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira. (...) Voto Alberto Pinto Souza Junior – Relator (...) O equívoco da Fiscalização está estampado nesses últimos parágrafos acima transcritos, pois a AMBEV Luxemburgo e a Labatt Holding não são contribuintes brasileiras nem se subordinam à legislação nacional, logo, não poderia o atuante auditar as suas demonstrações financeiras à luz da legislação brasileira. Trata-se de um rotundo equívoco, pois a tributação em bases universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas tal lei não poderia jamais dar competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da interpretação que o Fisco brasileiro tenha da lei brasileira. Ao Fisco brasileiro, cabe apenas verificar qual o lucro apurado pela investida no exterior, conforme a legislação do país de domicílio, o que está explícito nas Instruções Normativas 213/02:

“Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.” Como se vê, todo o enorme trabalho fiscal neste ponto partiu de uma premissa totalmente equivocada, ao entender que demonstrações financeiras de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior poderiam ser auditadas pelo Fisco brasileiro e à luz da sua interpretação da lei brasileira, razão pela qual voto por dar provimento à impugnação neste ponto, para excluir das bases tributáveis os valores de:

a) R\$ 726.694.307,81, decorrente da glosa das despesas de amortização do ágio relativo à Labatt Brewing Company Limited nas demonstrações financeiras das Labatt Holding e Ambev Luxemburgo (vide tabela a fls. 9027); b) R\$ 30.322.233,27, decorrente da glosa das despesas de amortização do ágio relativo à Quilmes International Bermudas Ltd nas demonstrações financeiras das Labatt Holding e Ambev Luxemburgo (vide tabela a fls. 9027).” (processo nº 16561-720111/2017-77, decisão proferida em 28.02.2018 – destaques nossos)

Essa r. decisão foi recentemente confirmada pela C. 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que por unanimidade de votos negou provimento ao recurso de ofício, mantendo assim o cancelamento da exigência fiscal no tocante ao ágio amortizado pela Ambev Luxemburgo, “verbis”:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012 NULIDADE. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO LEGAL QUE EMBASA A AUTUAÇÃO. Nos termos da Súmula nº 02 do CARF, este órgão de julgamento não é competente para declarar a inconstitucionalidade de lei. Não sendo acatada, pelo Poder Judiciário, a tese de vício do dispositivo legal que embasa a autuação fiscal, não há que se falar em nulidade do procedimento. NULIDADE. ARTIGO 146 DO CTN. MUDANÇA DE FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO. PERÍODOS FISCALIZADOS DISTINTOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE. Não há que se falar em nulidade da autuação, por

violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, quando a fiscalização adota fundamentos distintos dos que foram adotados em outro procedimento fiscal, que abrangia períodos anteriores aos fiscalizados.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º da IN 213/02). A tributação em bases universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. CONTROLADAS. LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO PARA EVITAR BI-TRIBUTAÇÃO. BRASIL. ARGENTINA.

Estando em vigor o tratado para evitar a bi-tributação firmado entre Brasil e a Argentina, não se pode admitir a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de se tornar letra morta a pactuação feita pela República Federativa do Brasil.” (Acórdão nº 1302-006.218, destaques nossos e do original, doc. 01) E do voto do i. Relator Flávio Machado Vilhena Dias, colhe-se mais os seguintes fundamentos, “*verbis*”: “(...) Para cumprir o primado da tributação com bases universais, ao Fisco Federal é franqueada apenas a possibilidade de verificar qual o lucro auferido pela empresa estrangeira, nos termos da legislação onde tem domicílio a entidade no exterior, mas nunca, reitere-se, contestar aquele lucro com base na legislação brasileira. Este é, inclusive, o comando do artigo 6º da Instrução Normativa nº 213/02. Veja-se a redação do dispositivo:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. § 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira. O que se depreende da leitura do artigo transcrito, mais especificamente do parágrafo primeiro, é que só seria possível analisar e contestar as demonstrações financeiras das entidades domiciliadas no exterior, caso não existissem normas locais (do país estrangeiro) que regulassem como estas demonstrações deveriam ser elaboradas.

Não é o caso, entretanto, de Luxemburgo, onde tem sede a empresa Ambev Luxemburgo. Por outro lado, não se sustenta a argumentação tecida no TVF, no sentido de que, da leitura do art. 25, da Lei nº. 9.249/95, “depreende-se do inciso I do dispositivo antes transcrito que os lucros auferidos por sociedade controlada devem ser apurados segundo as normas da legislação brasileira. De acordo com o inciso II desse mesmo dispositivo, esses lucros – apurados segundo as normas da legislação brasileira – devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora, na proporção de sua participação, para a apuração do seu resultado fiscal”. Esta conclusão, como se verifica ao longo daquele Termo, advém de uma interpretação literal o art. 25, §2º, I, da Lei nº. 9.249/95, que tem a seguinte redação:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (...) § 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte: I – as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira; Contudo, entende-se, com toda venia, que demonstração não se confunde com apuração. E este entendimento é, inclusive, corroborado com a leitura do caput do artigo 6º da IN/SRF nº 213/02 em conjunto com o § 2º do mesmo artigo (destaca-se que a IN 38/96 tinha esta mesma redação). Confirma-se o que dispõe o § 2º: § 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Veja-se que os dispositivos tratam de coisas e momentos diversos, não se podendo admitir e encampar a interpretação dada pela fiscalização.

EM SÍNTESE, O “CAPUT” DO DISPOSITIVO DETERMINA A ADOÇÃO DAS NORMAS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL DO PAÍS DE DOMICÍLIO QUANDO DA REALIZAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS CONTROLADAS. E O § 2º ACIMA TRANSCRITO ESTABELECE QUE AS CONTAS E SUBCONTAS DAQUELAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEJAM CLASSIFICADAS NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL BRASILEIRA. E não poderia ser outra a interpretação do dispositivo que apenas regulamenta o que dispõe a legislação, em especial aquela que trata da Tributação em Bases Universais, uma vez que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. (antiga “Lei de Introdução ao Código Civil”), positivada através do Decreto-Lei nº 4.657/42, preceitua em seus artigos 9º e 11º o seguinte. Art. 9º Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem. (...) Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem. Não há dúvidas na leitura destes dispositivos: obrigações são regidas pelas leis vigentes do país onde esta mesma obrigação for constituída, sendo obrigatório às sociedades obedecerem “à lei do Estado em que se constituírem.” Assim, é ilógico pensar, como mencionado acima, que o Fisco brasileiro teria como questionar a

apuração do lucro auferido por entidade com domicílio no exterior e o que é pior: aplicar a legislação brasileira para afirmar que houve erro na apuração do lucro auferido pela empresa estrangeira. (...)

Portanto, POR AUSÊNCIA COMPLETA DE COMPETÊNCIA DO FISCO BRASILEIRO DE APLICAR A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA NA APURAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS PELA EMPRESA CONTROLADA COM SEDE EM LUXEMBURGO, NÃO SE SUSTENTA A AUTUAÇÃO QUE CONSTITUIU CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EM FACE DA RECORRENTE, DEVENDO SER MANTIDO O ACÓRDÃO PROFERIDO PELA DRJ DE BRASÍLIA (DF).” (Acórdão 1302-006.218, destaques nossos, doc. 01) No mesmo sentido foi proferido o acórdão n° 1401-003.052, da C. 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, “*verbis*”:

“GLOSA DE DESPESAS DEDUZIDAS PELA CONTROLADA NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. A autoridade fiscal brasileira não detém competência para contestar a admissibilidade da dedução de dispêndios suportados por empresa sediada no exterior. Não havendo questionamento acerca da regularidade das demonstrações financeiras da empresa estrangeira que permita afastar a presunção de veracidade que sobre ela recai, resta plenamente aplicável a IN SRF 213/2002, em especial quando dispõe que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. (...)” (destaques nossos) E também o acórdão n° 1301-001.858, de 09.12.2015, da 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, “*verbis*”:

“LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. AJUSTES. MARCAÇÃO A MERCADO. IMPOSSIBILIDADE. Os lucros auferidos por controlada no exterior, a serem adicionados ao resultado da controladora no Brasil, são os lucros contábeis, a serem apurados pela controlada com base na legislação de seu domicílio fiscal. Tais lucros devem ser demonstrados segundo as normas da legislação brasileira. Inexistindo a previsão legal de ajustes a serem feitos ao lucro contábil apurado pela controlada no exterior, essa pretensão não pode ser acatada.” (destaques da Recorrente)

E, no voto condutor desse julgado, o i. Conselheiro Waldir Veiga Rocha destacou que “o resultado deve ser apurado segundo as regras do país de domicílio da pessoa jurídica, e demonstrados segundo as regras vigentes no Brasil. Inexiste a previsão de realização de ajustes ao lucro contábil apurado segundo as regras do exterior com o fito de adequá-las ao regramento fiscal existente no Brasil” (destaques da Recorrente). E ainda no mesmo sentido pode ser citado o Acórdão n° 1302-003.149, da C. 2ª Turma da 3ª Câmara do CARF, pelo qual restou decidido que “(...) o lucro da controlada Labatt Holding A/S deve ser apurado por meio das demonstrações financeiras, que serão elaboradas segundo as normas da legislação do país de seu domicílio, no caso, a Dinamarca. Somente no caso de ausência de legislação que as normas brasileiras deverão ser observadas. Neste contexto, não compete ao fisco brasileiro verificar se estão presentes ou não os requisitos para que o ágio seja dedutível, tendo por base a legislação brasileira”, nos termos do voto da ilustre Conselheira Maria Lucia Miceli. No mesmo sentido também, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro – DRJ/RJ1, ao proferir o acórdão nº 12-29601, de 30.03.2010, reconheceu os lucros das controladas ou coligadas no exterior devem ser apurados com base na legislação comercial dos respectivos países, “*verbis*”:

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ EMENTA: LUCRO REAL. LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. LUCRO TRIBUTÁVEL SOMENTE NO DOMICÍLIO FISCAL. Os lucros auferidos, na Holanda, por controladas ou coligadas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil somente são tributáveis naquele país, por força da Convenção Internacional para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda promulgada pelo Decreto n° 355, de 1991. LUCRO REAL. LUCRO CONTÁBIL AUFERIDO NO EXTERIOR. ADIÇÃO. DIREITO DE COMPENSAR IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. Serão computados, na determinação do lucro real, os lucros auferidos no exterior e apurados com observância da legislação comercial do país de domicílio de controladas ou coligadas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, mas antes de descontado o imposto de renda, admitida, porém, a compensação, nos anos-calendário subsequentes, do tributo pago no exterior que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo.” (destaques da Recorrente) Aliás, ao regulamentar a Lei n° 12.973/14, aplicável ao ano-base de 2016 objeto do lançamento ora impugnado, a Instrução Normativa SRF n° 1.520/14 não dá margem a qualquer dúvida a esse respeito, “*verbis*”: “Art. 8° Os resultados positivos auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta, ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. § 1º O resultado auferido no exterior de que trata o caput deve ser apurado segundo as normas da LEGISLAÇÃO COMERCIAL DO PAÍS DE DOMICÍLIO e antes da tributação no exterior sobre o lucro. (...)”

(...)

Em síntese, com a glosa do(s) ágio(s), a fiscalização considerou a compensação do resultado da controlada Ambev Luxemburgo, no Ano Calendário de 2016 com prejuízos fiscais do ano calendário anterior (2015), impactando na formação dos prejuízos fiscais do ano calendário de 2016, no que concordou o Ilustre Relator, na redação do voto vencido:

Do Ágio da Ambev Luxemburgo

Em relação ao resultado da Ambev Luxemburgo, assim dispõe a Autoridade Fiscal (e-fls. 15162 e ss.):

Importante destacar que na demonstração financeira de 2016 da Ambev Luxemburgo, o ágio amortizado referente à Quilmes International Bermudas é apresentado como ágio Linthal S.A., devido à incorporação da QIB pela Ambev Luxemburgo, que passa a ter a Linthal S.A como sua controlada direta, conforme a Nota 3 da demonstração financeira de 2013 (fls. 15.011/15.037), e posteriormente explicado pela fiscalizada na sua resposta ao TI 023 (TDPF nº 08.1.85.00-2015.00207-0) (fls. 15.038/15.044).

O grupo Ambev ardilosamente se utilizou de operações sem as quais os ágios não poderiam ser recuperados no Brasil. Desta forma, a Ambev tentou “driblar” as restrições legais para a recuperação fiscal do ágio no Brasil. Como a subsidiária estrangeira luxemburguesa era lucrativa, o grupo Ambev almejou recuperar os ágios por meio da redução de lucros a serem disponibilizados no país.

Assim, diante da falta de substância econômica e de propósitos negociais das operações das quais resultou a transferência dos ágios em tela, há que se refutar, para fins fiscais, seus efeitos ilícitos.

Tendo por objetivo analisar especificamente as amortizações que reduziram o resultado apurado na demonstração financeira de 2016 da Ambev Luxemburgo, mostra-se necessário examinar o quadro extraído da Nota 3 deste documento:

**Amortizações dos ágios contabilizadas em 2016 pela Ambev Luxemburgo e de interesse para este Termo**

Investida	Amortização de ágio em 2016 (R\$)
Labatt Brewing Company Limited	808.966.000,00
Linthal S.A.	33.755.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>842.721.000,00</b>

Constatei que nos Registros X350 – Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração, relativos ao ano-calendário de 2016 da controlada direta Ambev Luxemburgo, a fiscalizada informou o valor de R\$ 932.359.967,94 titulado “Despesas Operacionais”, conforme apresenta o quadro abaixo:

AMBEV LUXEMBOURG S.A.R.L. 8174452 1 - Companhia Delib. 445 - LUXEMBURGO N/A Não 1 - Opção									
Registro X350 - Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração									
Receita Líquida	+/- Custos dos Bens e Serviços Vendidos	LUCRO BRUTO	+/- Receitas Financeiras Auferidas com a	Outras Receitas Operacionais	+/- Despesas Financeiras Pagas ou Creditadas a	+/- Despesas Operacionais	LUCRO OPERACIONAL	Receita de Participação em Controladas	Outras Receitas
+/- Outras Despesas	LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE	+/- Imposto Devido	LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO						
0,00	9,00	0,00	208.846.097,78	144.197.216,06	0,00	932.359.967,94	-579.516.884,14	6.190.091.750,00	0,00
0,00	6.612.375.055,88	0,00	6.612.375.055,88						

Intimada através do TI 003 do presente TDPF a apresentar a composição do valor de R\$ 932.359.967,94 titulado “Despesas Operacionais”, a fiscalizada apresentou resposta em 28/09/2020 (fls. 11.921) em que **confirma que o valor dos ágios de R\$ 842.721.000,00 é parte componente destas despesas de R\$ 932.359.967,94:**

**Composição das despesas indicadas no registro X-350 referente a empresa Ambev Luxemburgo informadas na ECF de 2016 da Ambev S. A**

<b>Despesa ágio - Labatt Brewing Company Limited</b>	<b>(808.966.150,00)</b>
<b>Despesa ágio - Linthal S.A.</b>	<b>(33.755.049,98)</b>
<b>Despesa ágio - Cerbuco Brewing Inc.</b>	<b>(69.980.951,41)</b>
<b>Despesas de Juros s/empréstimos e Financiamentos</b>	<b>(41.845.513,50)</b>
<b>Despesa de custos Operacionais</b>	<b>(2.296.945,03)</b>
<b>Receita de Variação Cambial</b>	<b>24.495.149,85</b>
<b>Outras despesas Financeiras</b>	<b>(10.507,88)</b>
<b>Total de Despesas</b>	<b>(932.359.967,94)</b>

Estes ágios, após serem amortizados pela Ambev Luxemburgo, aumentaram o prejuízo desta sociedade estrangeira em 2016, conforme apresentado na tabela abaixo:

<b>AMBEV LUXEMBURGO 2016</b>	<b>CÁLCULO COM ÁGIO DE 842.721.000,00 (R\$)</b>	<b>CÁLCULO SEM ÁGIO DE 842.721.000,00 (R\$)</b>
<b>(+) Lucro líquido antes do IR c/ Rec. Part. Soc.</b>	5.610.575.055,86	5.610.575.055,86
<b>(-) Receitas em Part. Soc</b>	6.190.091.750,00	6.190.091.750,00
<b>(+) Ágio de 842.721.000,00</b>		842.721.000,00
<b>(=) Lucro (prejuízo) líquido antes do IR s/ Rec. Part. Soc.</b>	<b>-579.516.694,14</b>	<b>263.204.305,86</b>

Assim, em face de todo o exposto neste item 2, o valor dos ágios de R\$ 842.721.000,00, incluído nas despesas que totalizam R\$ 932.359.967,94, representa uma despesa inexistente, que não pode ser utilizada para reduzir o resultado da controlada Ambev Luxemburgo, devendo ser glosada do prejuízo informado pela empresa na ECF ano-calendário 2016.

Em consequência da glosa supra, o resultado da Ambev Luxemburgo no ano de 2016 passa a ser de R\$ 263.204.305,86, para todos os efeitos fiscais no Brasil.

Conforme a **autuação fiscal formalizada através do PAF nº 16561.720046/2020-85** o resultado da Ambev Luxemburgo no ano de 2015 foi recalculado em R\$ -1.339.211.000,00, em decorrência das infrações apontadas naquele processo, em vez do resultado de R\$ -2.181.932.000,00 informado pela fiscalizada em sua ECF AC 2015.

Como consequência, o saldo de prejuízos acumulados da Ambev Luxemburgo no AC 2015 passou a ser de R\$ -1.339.211.000,00 em vez do valor de R\$ -2.181.932.000,00 informado pela fiscalizada em sua ECF.

Considerando-se a presente autuação, o saldo de prejuízos acumulados da Ambev Luxemburgo no AC 2016 passa a ser de R\$ -1.076.006.694,14, após a compensação do resultado de R\$ 263.204.305,86 com o prejuízo acumulado do exercício anterior, com fundamento no inciso II do art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 1520, de 04 de dezembro de 2014, conforme demonstração da planilha abaixo.

<b>Ambev Luxemburgo</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Saldo de Prejuízos Acumulados 2015</b>	<b>-1.339.211.000,00</b>
<b>Resultado 2016</b>	<b>263.204.305,86</b>
<b>Saldo de Prejuízos Acumulados 2016</b>	<b>-1.076.006.694,14</b>

Base Legal: Lei nº 12.973, de 2014, artigos 76 e 77; Lei nº 9.430, de 1996, art. 16; Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º. A legislação em comento está consolidada nos artigos nº 394 e 395 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

Assim, o valor do resultado da controlada Ambev Luxemburgo no AC 2016 não influenciou o seu resultado tributável no Brasil naquele ano-calendário. Portanto, esta lavratura não visa à exigência de crédito tributário referente àquele ano-calendário, mas, o correto espelhamento da realidade destes valores, assegurando ao sujeito passivo o contencioso administrativo. Ademais, a lavratura do presente Auto de Infração é dever de ofício regido pelo Artigo 9º, § 4º da Lei 70.235/72 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009), que segue transcrito:

Art. 9º do Decreto 70.235/72

Art. 9º A **exigência do crédito tributário** e a **aplicação de penalidade isolada** serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º O **disposto nocaPUT** deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, **constatada infração** à legislação tributária, dela **não resulte exigência de crédito tributário**. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto nocaPUT deste artigo não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ágio da Labatt Brewing Company Limited

O relatório fiscal menciona diversas empresas com nomes semelhantes, o que pode gerar confusão. Vamos esclarecer a nomenclatura e participação de cada uma das empresas "Labatt" descritas no relatório:

1. Labatt Brewing Company Limited ("Labatt Brewing" ou "Labatt Canadá"):

Nacionalidade: Canadense

Atividade: Cervejaria

Participação: Subsidiária da Ambev Luxemburgo (anteriormente da Labatt Holding A/S)

2. Labatt Brewing Canada Holding Ltd ("Mergeco"):

Nacionalidade: Bahamense

Atividade: Holding

Participação: Subsidiária da Interbrew (antes da incorporação pela Ambev)

Observação: Esta empresa foi incorporada pela Ambev em 2004, deixando de existir.

3. Labatt Holding B.V. ("Labatt Holdco"):

Nacionalidade: Holandesa

Atividade: Holding

Participação: Subsidiária da Interbrew International B.V. (IIBV) (antes da substituição pela Labatt Holding ApS)

Observação: Esta empresa foi substituída pela Labatt Holding ApS na estrutura societária antes da incorporação da Labatt pela Ambev.

4. Labatt Holding ApS/A/S ("Labatt Holding" ou "Labatt AS"):

Nacionalidade: Dinamarquesa

Atividade: Holding

Participação: Subsidiária da Ambev (após a incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd) e posteriormente controladora da Ambev Luxemburgo.

Observação: Esta empresa foi liquidada em 2012, transferindo suas participações para a Ambev Luxemburgo.

5. Labatt Better Together:

Nacionalidade: Canadense

Atividade: Não especificada no relatório

Participação: Subsidiária da Labatt Brewing Company Limited

6. Labatt USA L.L.C. ("Labatt USA"):

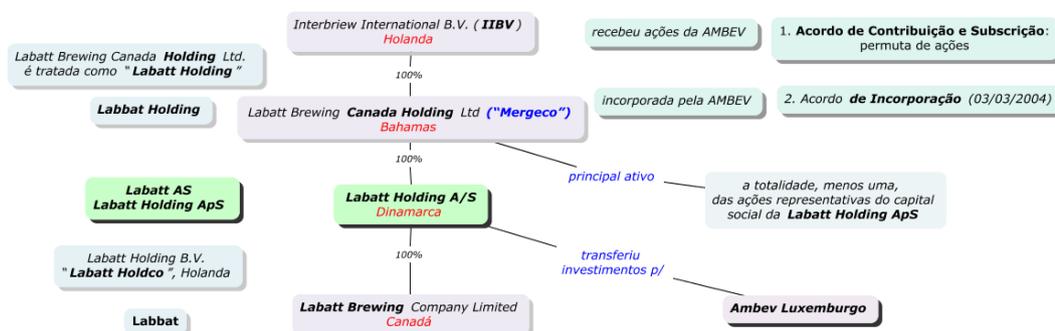
Nacionalidade: Americana

Atividade: Distribuição de bebidas

Participação: Subsidiária da Labatt Brewing Company Limited (antes da venda para a Femsa)

Observação: Esta empresa foi vendida para a Femsa em 2004 como parte da reestruturação da Labatt.

#### Estrutura Empresarial



(imagem confeccionada por este Conselheiro para facilitar a compreensão das operações)

Dos Acordos entre Ambev e Interbrew

Os dois acordos mencionados, firmados em 03/03/2004, foram fundamentais para a transação complexa entre a Ambev e a Interbrew. Vamos entender cada um deles:

#### 1. Acordo de Contribuição e Subscrição:

**Objetivo:** Regular a aquisição do controle acionário da Ambev pela Interbrew.

**Mecanismo:** Os antigos controladores da Ambev (os senhores Lemann, Telles e Sicupira) trocaram suas ações da Ambev por ações da Interbrew, tornando-se acionistas da empresa belga.

**Consequência:** A Interbrew se tornou a controladora da Ambev, adquirindo a maioria das ações com direito a voto.

#### 2. Acordo de Incorporação:

**Objetivo:** Regular a incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd ("Mergeco"), controladora da Labatt Brewing Company Limited, pela Ambev.

**Mecanismo:** A Ambev incorporou a Mergeco, que era subsidiária da Interbrew e detinha indiretamente a Labatt Brewing Company Limited.

**Pagamento:** Em contrapartida à incorporação, a Ambev emitiu novas ações e as entregou à Interbrew International B.V. (IIBV), subsidiária da Interbrew e única acionista da Mergeco.

**Consequência:** A Labatt Brewing Company Limited se tornou subsidiária da Ambev.

Relação entre os Acordos:

**Indissociabilidade:** Os dois acordos eram indissociáveis e faziam parte de uma única transação. A conclusão de um acordo dependia da conclusão do outro.

**Aquisição da Labatt como Parte do Preço:** A incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd pela Ambev e a consequente emissão de ações podem ser entendidas como parte do preço pago pela Interbrew para adquirir o controle da Ambev.

O Acordo de Contribuição e Subscrição definiu como a Interbrew adquiriu o controle da Ambev, enquanto o Acordo de Incorporação definiu como a Ambev adquiriu a Labatt Brewing Company Limited. Ambos os acordos foram essenciais para a transação entre as duas empresas e estavam interligados.

Para entender o contexto e o momento exato do surgimento do ágio relacionado à Labatt Brewing Company Limited, vamos analisar os fatos em ordem cronológica, destacando datas e valores importantes:

Março de 2004:

Acordos de Fusão e Aquisição: A Ambev e a Interbrew celebram dois acordos principais:

**Acordo de Contribuição e Subscrição**, que regula a aquisição do controle da Ambev pela Interbrew, e o

**Acordo de Incorporação**, que regula a incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd (controladora da Labatt Brewing Company Limited) pela Ambev.

Estrutura Societária da Labatt: A Labatt Brewing Company Limited era controlada pela Labatt Holding B.V. (empresa holandesa), que por sua vez era controlada pela Interbrew International B.V. (IIBV), também holandesa e subsidiária da Interbrew.

Junho de 2004:

**Reavaliação da Labatt:** A IIBV realiza um aporte de capital na Labatt Holding ApS (empresa dinamarquesa) com as ações da Labatt Brewing Company Limited. Este aporte é feito pelo valor de mercado da Labatt, que é consideravelmente maior que seu valor contábil.

**Surgimento do Ágio:** A diferença entre o valor de mercado e o valor contábil da Labatt resulta em um ágio de aproximadamente R\$ 16 bilhões, que é registrado na Labatt Holding ApS.

**Importância da Data:** É fundamental notar que esta reavaliação ocorre após a assinatura dos acordos entre a Ambev e a Interbrew em março de 2004, ou seja, ambas as empresas já tinham conhecimento da futura aquisição da Labatt pela Ambev.

Agosto de 2004:

**Incorporação da Labatt:** A Ambev incorpora a Labatt Brewing Canada Holding Ltd, que agora possui as ações da Labatt Holding ApS já reavaliadas.

**Pagamento com emissão de ações da Ambev:** A Ambev emite novas ações para a IIBV (antiga controladora da Labatt) como pagamento pela incorporação da Labatt Brewing Canada Holding Ltd. O valor dessas ações corresponde ao valor contábil (que agora coincide com o valor de mercado devido à reavaliação) da Labatt Holding ApS.

**Ausência de Registro do Ágio na Ambev:** Como o valor das ações emitidas pela Ambev corresponde ao valor contábil da Labatt Holding ApS (que já inclui o ágio), a Ambev não registra nenhum ágio em suas demonstrações financeiras individuais.

**Amortização do Ágio no Exterior:** A Labatt Holding ApS e, posteriormente, a Ambev Luxemburgo (para onde a participação na Labatt foi transferida) começam a amortizar o ágio de R\$ 16 bilhões, reduzindo seus lucros e, conseqüentemente, os lucros da Ambev no Brasil, considerando a Tributação em Bases Universais (TBU).

Infração Fiscal:

A Autoridade Fiscal considera que a transferência do ágio para a Labatt Holding ApS antes da aquisição pela Ambev e a subsequente amortização configuram uma **infração fiscal** pelos seguintes motivos:

**Falta de Propósito Negocial:** A reavaliação da Labatt e a criação do ágio não tiveram nenhum propósito negocial real, já que a aquisição da Labatt pela Ambev já estava acordada.

**Objetivo de Redução Tributária:** O único objetivo da operação foi transferir o ágio para uma empresa no exterior, onde poderia ser amortizado e utilizado para reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil.

Conseqüências:

**Amortização do Ágio no Exterior:** A Labatt Holding ApS e, posteriormente, a Ambev Luxemburgo (para onde a participação na Labatt foi transferida), começam a amortizar o ágio de R\$ 16 bilhões, reduzindo seus lucros e, conseqüentemente, os lucros da Ambev no Brasil.

**Irregularidade Fiscal:** O relatório fiscal explica que a transferência do ágio para a Labatt Holding ApS antes da aquisição pela Ambev e a subsequente amortização tiveram o objetivo de reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil, configurando uma irregularidade fiscal.

A cronologia dos fatos demonstra que o ágio da Labatt Brewing Company Limited surgiu em junho de 2004, quando a IIBV, ainda controladora da Labatt, realizou um aporte de capital na Labatt Holding ApS com as ações da Labatt, registrando o investimento pelo valor de mercado. Esta reavaliação ocorreu após a Ambev e a Interbrew já terem acordado a aquisição da Labatt pela Ambev, o que levanta suspeitas sobre a motivação da operação.

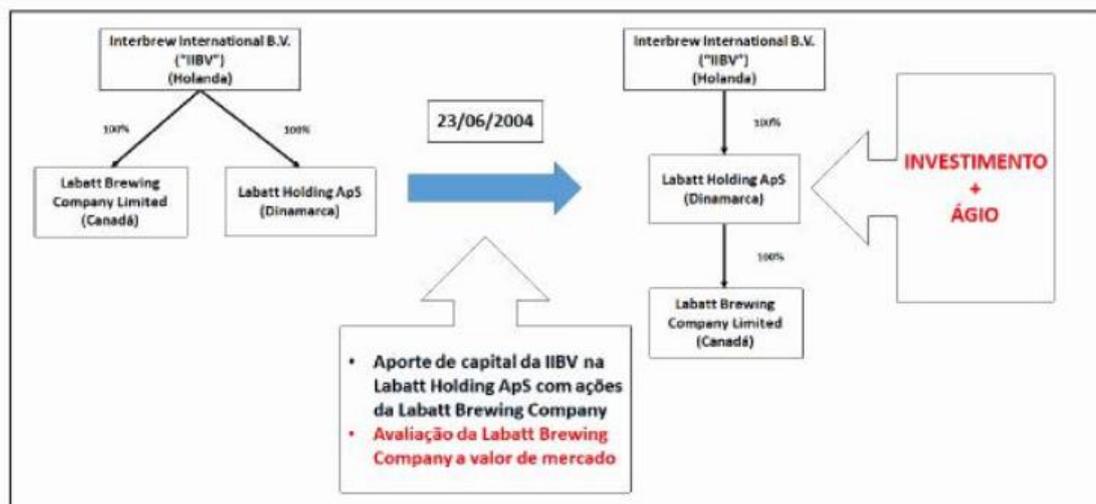
A Autoridade Fiscal considera que a transferência do ágio para a Labatt Holding ApS e a subsequente amortização tiveram o objetivo de reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil, configurando uma irregularidade fiscal.

Destaco o excerto do relatório abaixo:

Diante das informações e dos documentos apresentados pela fiscalizada, é de se concluir que o reconhecimento do investimento na Labatt Brewing Company Limited a valor de mercado ocorreu justamente quando a Labatt Holding ApS recebeu o aporte de capital realizado pela Interbrew International B.V. ("IIBV") com as ações da própria Labatt Brewing Company Limited. Conseqüentemente, foi nesse momento que se deu o surgimento do vultoso ágio, ainda que apenas formalmente contabilizado como investimento na Labatt Holding ApS. É necessário ainda mencionar que – conforme informação prestada pela própria fiscalizada, anteriormente reproduzida – a IIBV era a única acionista da

Labatt Holding ApS no momento do aporte de capital com a totalidade das ações da canadense Labatt Brewing Company Limited. Assim, a operação da qual resultou o surgimento do ágio na Labatt Holding ApS pode ser assim simplificada representada:

Imagem Surgimento do Ágio (Figura 06)



**Figura 6 – Operação da qual resultou o registro do ágio na Labatt Holding ApS**

Frise-se que após a operação retratada na figura anterior e como medida preparatória adotada no âmbito do grupo Interbrew visando à subsequente combinação de negócios com o grupo Ambev, houve ainda a interposição de uma sociedade sediada nas Bahamas (Labatt Brewing Canada Holding) entre a IIBV e a Labatt Holding ApS (ver Figura 6). E a Ambev incorporou justamente essa sociedade bahamense em agosto de 2004 (pelo valor contábil, conforme deixa claro o trecho do Protocolo e Justificação de Incorporação anteriormente transcrito), recebendo, portanto, seu acervo composto de ações da Labatt Holding ApS já avaliadas a mercado.

Fica evidente que os grupos Ambev e Interbrew intencionalmente acordaram que o ágio decorrente da transação envolvendo a cervejaria canadense seria estrategicamente reconhecido na Labatt Holding ApS. Afinal de contas, o surgimento desse ágio ocorreu em junho de 2004, ou seja, após a celebração, em março de 2004, dos já referidos Contratos de Incorporação e de Contribuição e Subscrição. Também salta aos olhos, como adiante justificado, que esse pretensão reconhecimento do ágio na sociedade dinamarquesa – que foi, repise-se, devida e intencionalmente ajustado entre os grupos Ambev e Interbrew – visou exclusivamente ao ilícito aproveitamento fiscal desse ágio no Brasil.

Verifica-se então:

**Aporte de Capital:** A Interbrew International B.V. (IIBV), que era a controladora da Labatt Brewing Company Limited, realizou um aporte de capital na Labatt Holding ApS.

**Integralização com Ações:** A IIBV integralizou este aporte de capital com as ações da própria Labatt Brewing Company Limited.

**Valor de Mercado:** O valor atribuído às ações da Labatt neste aporte foi o seu valor de mercado, que era significativamente maior que o valor contábil registrado nos livros da IIBV.

**Surgimento do Ágio:** A diferença entre o valor de mercado das ações da Labatt e o valor contábil registrado nos livros da IIBV gerou um ágio de aproximadamente **R\$ 16 bilhões**.

**Registro do Ágio:** Este ágio foi contabilizado na Labatt Holding ApS como parte do valor do investimento na Labatt Brewing Company Limited.

O ágio da Labatt surgiu porque a IIBV, ainda controladora da Labatt, "reavaliou" as ações da Labatt para o valor de mercado antes de transferi-las para a Labatt Holding ApS. Esta reavaliação gerou um ágio que foi registrado na Labatt Holding ApS e posteriormente transferido para Ambev Luxemburgo, amortizados, por consequência, utilizado para reduzir os lucros disponibilizados para a Ambev no Brasil.

Ora qual riqueza (ágio) foi gerada nessas operações?

Síntese Reestruturação Societária e Ágio da Labatt

Início de 2004 (Antes dos Acordos)

A Labatt Brewing Company Limited (Labatt) é controlada indiretamente pela Interbrew, por meio de uma cadeia de empresas, incluindo a IIBV e a Mergeco.

Estrutura:

Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding B.V. -> Labatt Brewing Company Limited.

Março de 2004 (Acordos de Fusão e Aquisição)

A Ambev e Interbrew assinam dois acordos: o Acordo de Contribuição e Subscrição (Interbrew assume controle da Ambev) e o Acordo de Incorporação (Ambev incorpora a Mergeco). O acordo original previa a incorporação da Labatt Holding B.V. pela Ambev.

Estrutura:

Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding B.V. -> Labatt Brewing Company Limited.

Junho de 2004 (Aporte de Capital e Criação do Ágio)

A IIBV realiza um aporte de capital na Labatt Holding ApS (empresa dinamarquesa) com as ações da Labatt, avaliando-as pelo valor de mercado. Surge o ágio de R\$ 16 bilhões, registrado na Labatt Holding ApS. A Labatt Holding B.V. é substituída pela Labatt Holding ApS na estrutura societária, e a Mergeco passa a controlá-la.

Estrutura:

**Antes:** Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding B.V. -> Labatt.

**Depois:** Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding ApS -> Labatt.

Agosto de 2004 (Incorporação da Mergeco pela Ambev)

• A Ambev incorpora a Mergeco, adquirindo indiretamente a Labatt e o ágio de R\$ 16 bilhões registrado na Labatt Holding ApS. A Ambev emite novas ações para a IIBV como pagamento.

Estrutura:

Antes: Interbrew -> IIBV -> Mergeco -> Labatt Holding ApS -> Labatt.

Depois: Ambev -> Labatt Holding ApS -> Labatt.

Dezembro de 2012 (Criação da Ambev Luxemburgo)

A Labatt Holding ApS transfere suas participações (incluindo a Labatt e o ágio) para a recém-criada Ambev Luxemburgo e é liquidada. A Ambev Luxemburgo passa a controlar a Labatt e amortizar o ágio.

Estrutura:

Antes: Ambev -> Labatt Holding ApS -> Labatt.

Depois: Ambev (Brasil) -> Ambev Luxemburgo -> Labatt.

Pontos Importantes

**Formação do Ágio:** o momento da formação do ágio (junho de 2004) e seu valor (R\$ 16 bilhões).

**Transferências do Ágio:** as transferências do ágio da Labatt Holding ApS para a Ambev Luxemburgo.

**Incorporação e Liquidações:** a incorporação da Mergeco pela Ambev e as liquidações da Labatt Holding ApS, mostrando a simplificação da estrutura societária.

**Mudança de Estrutura:** a mudança da Labatt Holding B.V. para a Labatt Holding ApS, que ocorreu antes do aporte de capital e da criação do ágio.

Ágio da Quilmes International Bermudas Ltd

Estrutura Societária e Ágio da Quilmes:

Para esclarecer as operações envolvendo o ágio relacionado à Quinsa, vamos analisar a evolução da estrutura societária de forma cronológica.

Fase Inicial (Antes de 2003):

**Quinsa como Holding:** A Quinsa (Quilmes Industrial S.A.), empresa luxemburguesa, atua como holding controladora das subsidiárias da Ambev na Argentina e outros países sul-americanos.

Ambev, BAH, NCAQ, Dunvegan, Diversos Acionistas -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.

**Acionistas da Quinsa:** A Quinsa possui diversos acionistas, incluindo a Beverage Associates Corp (BAC), que era a controladora da Ambev antes da “fusão” com a Interbrew.

Aquisições da Quinsa (2003 - 2008):

**Empresas Adquirentes:** O grupo Ambev, por meio da Ambev (empresa brasileira), BAH (empresa bahamense), NCAQ e Dunvegan (empresas uruguaias), adquire gradualmente ações da Quinsa.

**Pagamento de Ágio:** As aquisições são realizadas com pagamento de ágio, totalizando aproximadamente R\$ 865 milhões.

**Registro do Ágio:** Inicialmente, o ágio é registrado na Ambev, na BAH, na NCAQ e na Dunvegan.

Incorporação da BAH (2007): A BAH é incorporada pela Ambev, e o ágio da BAH é transferido para a Ambev.

Estrutura Antes da Transferência do Ágio (Final de 2008):

**Controle da Quinsa:** O grupo Ambev detém aproximadamente 99,81% do capital social da Quinsa.

**Registro do Ágio:** O ágio de R\$ 865 milhões está registrado na Ambev e na Dunvegan.

**Estrutura Societária:** Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias sul-americanas.

Transferência do Ágio (Setembro de 2010):

**Aporte de Capital na Labatt Holding A/S:** A Ambev, a NCAQ e a Dunvegan realizam um aporte de capital na Labatt Holding A/S com suas ações da Quinsa e da QIB.

Transferência do Ágio: O ágio de R\$ 865 milhões é transferido para a Labatt Holding A/S como parte do valor do investimento na Quinsa.

Estrutura Após a Transferência do Ágio (Final de 2010):

**Liquidação da Quinsa:** A Quinsa é liquidada, e a Labatt Holding A/S passa a controlar diretamente a QIB.

**Estrutura Societária:** Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Labatt Holding A/S -> QIB -> Subsidiárias sul-americanas.

Criação da Ambev Luxemburgo (Dezembro de 2012):

**Transferência da Participação:** A Labatt Holding A/S transfere suas participações, incluindo a QIB e o ágio relativo à Quinsa, para a recém-criada Ambev Luxemburgo.

**Liquidação da Labatt Holding A/S:** A Labatt Holding A/S é liquidada.

Estrutura Final (Após Dezembro de 2012):

**Controle da QIB:** A QIB passa a ser controlada diretamente pela Ambev Luxemburgo, que por sua vez é controlada pela Ambev (empresa brasileira).

**Estrutura Societária:** Ambev (Brasil) -> Ambev Luxemburgo -> QIB -> Subsidiárias sul-americanas.

Amortização do Ágio:

**Labatt Holding A/S e Ambev Luxemburgo:** Após a transferência do ágio, a Labatt Holding A/S e, posteriormente, a Ambev Luxemburgo, começam a amortizar o ágio relativo à Quinsa, reduzindo seus lucros e, conseqüentemente, os lucros da Ambev no Brasil.

Conclusão:

As operações envolvendo a Quinsa e a QIB foram realizadas com o objetivo de transferir o ágio para empresas no exterior, permitindo sua amortização e a conseqüente redução da carga tributária da Ambev no Brasil.

Liquidação da Quinsa:

A liquidação da Quinsa ocorreu em dezembro de 2010, após a transferência do controle para a Labatt Holding A/S em setembro de 2010. O relatório fiscal não detalha o processo específico de liquidação, mas podemos inferir os seguintes pontos:

Eventos Principais:

**Transferência de Participação (Setembro de 2010):** A Ambev, a NCAQ e a Dunvegan transferem suas ações da Quinsa para a Labatt Holding A/S por meio de um aporte de capital.

**Controle pela Labatt Holding A/S:** Após a transferência, a Labatt Holding A/S se torna a controladora da Quinsa, detendo praticamente a totalidade das ações.

**Decisão de Liquidação:** O grupo Ambev decide liquidar a Quinsa, provavelmente com o objetivo de simplificar a estrutura societária.

**Dissolução da Quinsa (Dezembro de 2010):** A Quinsa é formalmente dissolvida, e seus ativos e passivos são transferidos para a Labatt Holding A/S.

**Consequências da Liquidação:**

**Simplificação da Estrutura:** A liquidação da Quinsa elimina uma camada na estrutura societária, com a Labatt Holding A/S passando a controlar diretamente a QIB e as subsidiárias sul-americanas.

**Manutenção do Controle:** A liquidação não altera o controle das empresas, que continuam pertencendo ao grupo Ambev.

**Continuidade da Amortização do Ágio:** O ágio relacionado à Quinsa, que foi transferido para a Labatt Holding A/S, continua sendo amortizado, reduzindo os lucros a serem disponibilizados no Brasil.

A liquidação da Quinsa foi uma etapa do processo de reestruturação societária que visava simplificar a estrutura de controle das subsidiárias sul-americanas, sem alterar o controle efetivo dessas empresas pelo grupo Ambev. O ágio relacionado à Quinsa continuou sendo amortizado após a liquidação, o que é considerado uma irregularidade fiscal pelo relatório.

A síntese cronológica:

2003 - 2008:

**Aquisição da Quinsa:** O grupo Ambev, por meio da Ambev (empresa brasileira), Beverage Associates Holding Ltd (BAH, empresa bahamense incorporada pela Ambev em 2007), NCAQ Sociedad Colectiva e Dunvegan S.A. (empresas uruguaias), adquire ações da Quilmes Industrial S.A. (Quinsa), empresa luxemburguesa controladora da Quilmes International Bermudas Ltd (QIB).

**Pagamento de Ágio:** As aquisições da Quinsa são realizadas com pagamento de ágio, totalizando aproximadamente R\$ 865 milhões.

**Registro do Ágio:** Inicialmente, o ágio é registrado na Ambev, na BAH, na NCAQ e na Dunvegan. Posteriormente, com a incorporação da BAH pela Ambev, o ágio fica registrado apenas na Ambev e na Dunvegan.

Setembro de 2010:

**Aporte de Capital na Labatt Holding A/S:** A Ambev, a NCAQ e a Dunvegan realizam um aporte de capital na Labatt Holding A/S (empresa dinamarquesa) com suas ações da Quinsa e da QIB.

**Transferência do Ágio:** O ágio de R\$ 865 milhões, registrado na Ambev e na Dunvegan, é transferido para a Labatt Holding A/S como parte do valor do investimento na Quinsa.

**Liquidação da Quinsa:** A Quinsa é liquidada em dezembro de 2010, e a Labatt Holding A/S passa a controlar diretamente a QIB.

Dezembro de 2012:

**Criação da Ambev Luxemburgo:** A Labatt Holding A/S transfere suas participações, incluindo a QIB e o ágio relativo à Quinsa, para a recém-criada Ambev Luxemburgo.

**Liquidação da Labatt Holding A/S:** A Labatt Holding A/S é liquidada, e a Ambev Luxemburgo passa a ser controlada diretamente pela Ambev (empresa brasileira).

Consequências:

**Amortização do Ágio no Exterior:** A Labatt Holding A/S e, posteriormente, a Ambev Luxemburgo, começam a amortizar o ágio relativo à Quinsa, reduzindo seus lucros e, conseqüentemente, os lucros da Ambev no Brasil.

Infração Fiscal:

A Autoridade Fiscal considera que a transferência do ágio para a Labatt Holding A/S e posteriormente para a Ambev Luxemburgo, bem como a subsequente amortização, configuram uma infração fiscal pelos seguintes motivos:

**Falta de Propósito Negocial:** As operações de aporte de capital e liquidação de empresas não tiveram nenhum propósito negocial real, apenas alteraram a estrutura societária sem modificar o controle das empresas envolvidas.

**Objetivo de Redução Tributária:** O único objetivo da operação foi transferir o ágio para empresas no exterior, onde poderia ser amortizado e utilizado para reduzir a carga tributária da Ambev no Brasil.

**Burla à Legislação:** A operação buscou burlar as regras de aproveitamento fiscal do ágio no Brasil, que só permitem sua dedução em casos específicos.

Conclusão da Autoridade Fiscal:

As operações envolvendo a Quinsa e a QIB foram realizadas com o objetivo de transferir artificialmente um ágio para o exterior, permitindo sua amortização e a conseqüente redução da carga tributária da Ambev no Brasil. A Autoridade Fiscal considera essa operação como fraudulenta e exige a recuperação dos créditos tributários ilicitamente evadidos.

Síntese da formação e transferência do Ágio na Quilmes

Antes de 2003

A Quinsa atua como holding, controlando as subsidiárias da Ambev na América do Sul. A BAC, controladora da Ambev, é apenas uma das acionistas da Quinsa.

Estrutura:

BAC (controladora da Ambev) -> Diversos Acionistas -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias sul-americanas.

2003 - 2008 (Aquisições da Quinsa)

A Ambev, BAH, NCAQ e Dunvegan (empresas do grupo Ambev) adquirem gradualmente ações da Quinsa, pagando ágio. O ágio é registrado nessas empresas. A BAH é incorporada pela Ambev em 2007. Ao final do período, o grupo Ambev controla a Quinsa.

Estrutura

**Início:** Ambev, BAH, NCAQ, Dunvegan -> Diversos Acionistas -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.

**Final:** Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.

Setembro de 2010 (Transferência do Ágio)

A Ambev, NCAQ e Dunvegan realizam um aporte de capital na Labatt Holding A/S com suas ações da Quinsa e QIB. O ágio de R\$ 865 milhões, antes registrado na Ambev e Dunvegan, é transferido para a Labatt Holding A/S.

Estrutura:

Antes: Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.

Depois: Grupo Ambev (Ambev, NCAQ, Dunvegan) -> Labatt Holding A/S -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.

Dezembro de 2010 (Liquidação da Quinsa)

A Quinsa é liquidada, simplificando a estrutura societária. A Labatt Holding A/S passa a controlar diretamente a QIB e as subsidiárias. O ágio continua sendo amortizado pela Labatt Holding A/S.

Estrutura:

Antes: Grupo Ambev -> Labatt Holding A/S -> Quinsa -> QIB -> Subsidiárias.

Depois: Grupo Ambev -> Labatt Holding A/S -> QIB -> Subsidiárias.

Dezembro de 2012 (Criação da Ambev Luxemburgo)

A Labatt Holding A/S transfere suas participações (incluindo a QIB e o ágio) para a recém-criada Ambev Luxemburgo e é liquidada. A Ambev Luxemburgo passa a controlar a QIB e amortizar o ágio.

Estrutura:

Antes: Grupo Ambev -> Labatt Holding A/S -> QIB -> Subsidiárias.

Depois: Ambev (Brasil) -> Ambev Luxemburgo -> QIB -> Subsidiárias.

Pontos importantes:

**Formação do Ágio:** o momento da formação do ágio (durante as aquisições da Quinsa) e seu valor (R\$ 865 milhões).

**Transferências do Ágio:** as transferências do ágio da Ambev e Dunvegan para a Labatt Holding A/S e posteriormente para a Ambev Luxemburgo.

**Liquidações:** as liquidações da Quinsa e da Labatt Holding A/S, simplificando a estrutura societária.

Considerações sobre o Ágio da Ambev Luxemburgo

Após detida análise dos autos e profunda reflexão sobre as complexas questões suscitadas neste litígio, entendo que o recurso voluntário interposto pela Ambev S.A. não merece acolhimento.

Com efeito, o cerne da controvérsia reside na validade, para fins fiscais, da amortização de ágio registrado na Ambev Luxemburgo, controlada da recorrente, e seu consequente impacto na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em virtude da tributação em bases universais.

A recorrente alega que a amortização do ágio é legítima, decorrendo de operações societárias válidas realizadas em consonância com a legislação dos países envolvidos. Sustenta, ainda, que a Autoridade Fiscal, ao glosar a amortização do ágio, imiscuiu-se indevidamente na autonomia privada das empresas, desconsiderando a substância econômica das operações.

Contudo, a argumentação da recorrente não se sustenta diante da análise acurada dos fatos e da legislação tributária aplicável. A tributação em bases universais almeja alcançar a integralidade dos lucros auferidos pelas empresas brasileiras, inclusive aqueles obtidos indiretamente por meio de controladas e coligadas no exterior. Todavia, essa sistemática, que busca garantir a isonomia e a justiça fiscal (em consonância com a tributação das empresas domésticas), não pode ser convertida em escudo para práticas abusivas que visem a reduzir artificialmente a carga tributária, por meio de operações societárias sem substância econômica e desprovidas de propósito negocial.

No caso em tela, a Autoridade Fiscal demonstrou a artificialidade da criação do ágio relacionado à Labatt Brewing Company Limited e à Quilmes International Bermudas Ltd, posteriormente transferido para a Ambev Luxemburgo.

Analisamos as operações que culminaram na glosa das amortizações do ágio desvelando a sua verdadeira natureza.

Primeiramente, em relação à Labatt, a reavaliação da empresa para o valor de mercado e a consequente criação do ágio se deram em junho de 2004, logo após a assinatura dos acordos entre a Ambev e a Interbrew, mas antes da efetiva incorporação da empresa pela Ambev. Essa cronologia, por si só, levanta suspeitas sobre a real intenção da operação, revelando a intenção de criar artificialmente um ágio para posterior amortização.

Ademais, a criação do ágio se deu por meio de um aporte de capital na Labatt Holding ApS, integralizado com as ações da própria Labatt, o que configura um claro exemplo de **simulação relativa**, nos termos do Art. 167 do Código Civil. A IIBV, ainda controladora da Labatt, simulou uma operação de mercado para aumentar o valor contábil da empresa e gerar o ágio, dissimulando a intenção de beneficiar a Ambev, futura controladora da Labatt, com a amortização do ágio artificial.

Em relação à Quinsa, a transferência do ágio para a Labatt Holding A/S, por meio de um aporte de capital, e posteriormente para a Ambev Luxemburgo, sem qualquer alteração substancial no controle das empresas, evidencia a ausência de **propósito negocial**, corroborando a artificialidade da operação. A Quinsa e a Labatt Holding A/S foram utilizadas como meros instrumentos para a transferência do ágio, sem qualquer finalidade econômica legítima.

Outrossim, as liquidações da Quinsa e da Labatt Holding A/S, após as transferências do ágio, reforçam a conclusão de que as operações visavam apenas simplificar a estrutura societária para facilitar a amortização do ágio e reduzir a carga tributária no Brasil. Essa sucessão de atos, interligados e desprovidos de substância econômica, configura um planejamento tributário abusivo, com o intuito de fraudar a legislação brasileira.

A recorrente, ao defender a validade das operações, invoca o princípio da autonomia privada e a legalidade formal dos atos praticados. Todavia, a autonomia privada, ainda que fundamento basilar do direito empresarial, não pode ser utilizada para justificar condutas que violem a lei e o interesse público.

No caso em análise, a legalidade formal das operações societárias não afasta a sua desconsideração para fins fiscais. A **simulação**, a **ausência de propósito negocial** e a **fraude à lei**, evidenciadas pelas operações da Ambev, autorizam a Autoridade Fiscal a desconsiderar os atos praticados e apurar a realidade econômica subjacente.

Com efeito, ao reconhecer um ágio artificial, criado com o único propósito de reduzir a carga tributária, estaríamos chancelando um planejamento tributário abusivo, abrindo as portas para a erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e incentivando a realização de operações societárias complexas em paraísos fiscais, com o intuito de dissimular a real situação econômica e burlar a legislação brasileira.

A tributação deve incidir sobre a riqueza real gerada pelas empresas, e não sobre lucros fictícios reduzidos por ágios artificiais. A desconsideração do ágio e a consequente glosa de sua amortização são medidas imprescindíveis para garantir a efetividade da tributação em bases universais, coibir planejamentos tributários abusivos e assegurar a isonomia entre os contribuintes.

A tributação em bases universais, prevista no ordenamento jurídico brasileiro, visa alcançar a integralidade dos lucros auferidos pelas empresas brasileiras, inclusive aqueles obtidos por meio de controladas e coligadas no exterior. Essa sistemática não pode ser utilizada como instrumento para práticas abusivas que visem a reduzir artificialmente a carga tributária, por meio de operações societárias sem substância econômica e desprovidas de propósito negocial.

No caso em tela, a Autoridade Fiscal demonstrou de forma robusta a artificialidade da criação do ágio relacionado à Labatt Brewing Company Limited e à Quilmes International Bermudas Ltd, posteriormente transferido para a Ambev Luxemburgo, onde foi amortizado. A mera reestruturação societária, desacompanhada de propósito negocial diverso da redução da carga tributária no Brasil, não autoriza o reconhecimento de ágio para fins de amortização.

Com efeito, a análise do histórico das operações revela uma série de indícios que corroboram a conclusão da Autoridade Fiscal:

**Reavaliação da Labatt:** A Labatt foi reavaliada para o valor de mercado e o ágio foi criado em junho de 2004, logo após a assinatura dos acordos entre Ambev e Interbrew, mas antes da efetiva incorporação da empresa pela Ambev.

**Aporte de Capital na Labatt Holding ApS:** A criação do ágio se deu por meio de um aporte de capital na Labatt Holding ApS, integralizado com as ações da própria Labatt, o que demonstra a artificialidade da operação.

**Transferência do Ágio da Quinsa:** O ágio da Quinsa foi transferido para a Labatt Holding A/S por meio de um aporte de capital e, posteriormente, para a Ambev Luxemburgo, sem qualquer alteração substancial no controle das empresas.

**Liquidações da Quinsa e Labatt Holding A/S:** A liquidação da Quinsa e da Labatt Holding A/S após as transferências do ágio reforçam a artificialidade das operações, que visavam apenas simplificar a estrutura para facilitar a amortização do ágio.

**Ausência de Propósito Negocial:** As operações societárias que resultaram na criação e transferência do ágio não apresentaram qualquer propósito negocial plausível, a não ser a redução da carga tributária no Brasil.

E, assim, conclui o Ilustre Relator:

A recorrente argumenta que as operações foram realizadas de acordo com a legislação societária dos países envolvidos. No entanto, a legalidade formal das operações não afasta a possibilidade de desconsideração para fins fiscais, quando comprovada a artificialidade e a ausência de propósito negocial.

Admitir a dedutibilidade de um ágio artificial, criado com o único objetivo de reduzir a carga tributária no Brasil, seria chancelar planejamentos tributários abusivos e incentivar a realização de operações societárias complexas em jurisdições alienígenas, com o intuito de dissimular a real situação econômica e burlar a legislação brasileira.

A tributação deve incidir sobre a riqueza real gerada pelas empresas, e não sobre lucros fictícios reduzidos por ágios artificiais. A desconsideração do ágio e a consequente glosa de sua amortização são medidas necessárias para garantir a efetividade da tributação em bases universais e coibir planejamentos tributários abusivos.

Diante do exposto, voto pelo não provimento do recurso voluntário neste ponto, mantendo o resultado da Ambev Luxemburgo como exposto no relatório fiscal e reproduzido na tabela abaixo:

Ambev Luxemburgo	Valor (R\$)
<b>Saldo de Prejuízos Acumulados 2015</b>	<b>-1.339.211.000,00</b>
<b>Resultado 2016</b>	<b>263.204.305,86</b>
<b>Saldo de Prejuízos Acumulados 2016</b>	<b>-1.076.006.694,14</b>

Cabe transcrever a observação exposta pela Autoridade Fiscal:

Assim, o valor do resultado da controlada Ambev Luxemburgo no AC 2016 não influenciou o seu resultado tributável no Brasil naquele ano-calendário. Portanto, esta lavratura não visa à exigência de crédito tributário referente àquele ano-calendário, mas, o correto espelhamento da realidade destes valores, assegurando ao sujeito passivo o

contencioso administrativo. Ademais, a lavratura do presente Auto de Infração é dever de ofício regido pelo Artigo 9º, § 4º da Lei 70.235/72

Portanto, o Ilustre Relator, concordando com as conclusões apresentadas pelo Relatório Fiscal, negou provimento ao recurso voluntário para manter o resultado da Ambev Luxemburgo apurado em Relatório Fiscal (TVF) do ano calendário de 2016 (R\$ 263.204.305,86), compensando-o com saldo de prejuízos de R\$ 1.1339.211.000,00 (2015) para chegar ao saldo de prejuízos acumulados (2016) de 1.076.006.694,14.

De minha parte, porém, **entendo caber razão à contribuinte.**

Isso porque não obstante o trabalho desenvolvido pela fiscalização e que levou à autuação, fica claro que a **mesma partiu de premissa equivocada**, qual seja, aplicar a legislação brasileira quando o correto seria considerar a legislação do país onde está localizada a controlada/coligada.

Em verdade, a interpretação de que demonstrações financeiras de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior poderiam ser auditadas pelo Fisco brasileiro à luz da interpretação da lei brasileira (e não da lei estrangeira) não faz o menor sentido.

Em outras palavras, a fiscalização, apoiada pelo Acórdão recorrido, sustentava que a apuração do lucro das controladas estrangeiras passível de tributação no Brasil deveria ser apurado de acordo com a legislação brasileira. Assim, a fiscalização questiona os critérios de apuração dos resultados apurados pela Ambev Luxemburgo previstos na legislação de Luxemburgo, especialmente no que diz respeito às amortizações dos ágios referentes às participações detidas na Labatt Brewing Company Limited (Labatt) e na Quilmes International Bermudas Ltd (QIB), aos quais pretende aplicar as normas próprias da legislação brasileira.

Contudo, como se sabe, o tratamento tributário da compensação de tributos pagos no exterior é bem definido pela Lei 9430 de 1996, nos artigos 15 e 16:

Art.15.A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Lucros e Rendimentos

Art.16.Sem prejuízo do disposto nos arts. 25,26e27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

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

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

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

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

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

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

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

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

Na sequência, a Lei 9249 de 1995, já alterada pela Lei 12973 de 2014, dispõe expressamente:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (Incluído pela Medida Provisória nº 627, de 2013)

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifo nosso)

Na esfera infralegal, já não se afastava desse entendimento o art. 6º da IN n. 213 de 2002:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.

Nesse aspecto, foi promulgada a Instrução Normativa n. 1520 de 2014, que “Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências.”

Veja-se o que dizem o parágrafo primeiro e o parágrafo segundo do art. 8ª da referida IN que trata dos resultados positivos auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta ou coligadas::

Art. 8º Os resultados positivos auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta, ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º O resultado auferido no exterior de que trata o caput deve ser apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio e antes da tributação no exterior sobre o lucro.

§ 2º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

(...) (grifo nosso).

Em outras palavras, no caso acima, para apuração do lucro contábil, deverão ser aplicada a legislação para demonstrações contábeis do país de domicílio da coligada e, somente na ausência de legislação específica, pode haver a adoção de normas contábeis padronizadas, nos termos da lei brasileira. Portanto, a lei brasileira é subsidiária à legislação estrangeira **e somente pode ser aplicada** em hipótese de **inexistência de lei estrangeira, o que fica evidenciado não se**

**tratar do caso concreto, já que Luxemburgo, conforme demonstrou o recorrente, apresenta legislação específica para o tratamento contábil das coligadas no exterior.**

Não se afasta desse posicionamento a jurisprudência administrativa do CARF, conforme se observa no processo n. 16561.720079/2019-91, julgado pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção e que gerou o Acórdão n. 1302-006.412

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2014 NULIDADE. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO LEGAL QUE EMBASA A AUTUAÇÃO. Nos termos da Súmula nº 02 do CARF, este órgão de julgamento não é competente para declarar a inconstitucionalidade de lei. Não sendo acatada, pelo Poder Judiciário, a tese de vício do dispositivo legal que embasa a autuação fiscal, não há que se falar em nulidade do procedimento. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA. **As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º da IN 213/02). A tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira. (grifo nosso)**

Em semelhante sentido, o Acórdão n. 9101-006.450, no julgamento do processo n. 16643.720058/2013-71 da 1ª TURMA da Câmara Superior de Recursos Fiscais da Primeira Seção:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM LUCROS PERCEBIDOS PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS. CONVERSÃO EM REAL SOMENTE QUANDO DO CONFRONTO COM O LUCRO DA MESMA CONTROLADA/COLIGADA. Os prejuízos apurados por controlada ou coligada no exterior podem ser compensados com lucros dessa mesma empresa. A compensação deve ocorrer dentro dos moldes e conforme as regras contábeis do país em que domiciliada a pessoa jurídica estrangeira, operando-se os cálculos nas moedas oficiais ou permitidas para tanto. A conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto de tributação, inclusive nos quais se verificou prejuízo. Deve ser utilizada a taxa cambial de venda, do dia das demonstrações financeiras em que o resultado positivo tenha sido apurado, verificado após as eventuais operações de compensação com prejuízos.

Em minha leitura, inclusive atestado em Laudo elaborado pela PWC, fica demonstrado que a recorrente adotou os procedimentos contábeis vigentes e adequados conforme a legislação luxemburguesa, conforme bem informa o recorrente em seu recurso voluntário:

Pois bem. As Demonstrações Financeiras da Ambev Luxemburgo auditadas pela PriceWaterhouseCoopers, Société Coop rative (PWC) de 2013 (fls. 15.418/15.460) expressamente atestam o direito   amortiza o do  gio (goodwill) nos termos das normas legais luxemburguesas: "Qualified Opinion In our opinion, except for the effects of the matters described in the basis for qualified opinion paragraph, the annual account give a true and fair view of the financial position of the Company as at 31 December 2013 and of its financial performance for the year then ended in accordance with Luxembourg legal and regulatory requirements relating to the preparation of annual accounts. (...) 2.2 The significant accounting policies are as follows: (...) 2.2.2 Intangible assets Intangible assets are recorded at their acquisition cost less accumulated value adjustments (on a straight-line basis over their estimated useful lives). Goodwill in Labatt Brewing Company Limited is to be amortized until year 2024 and goodwill in Linthal S.A. is to be amortized until year 2030. The amortization periods are based on the expected cash flow generation of these companies. In accordance with these forecasts it is expected that the Company will benefit from the goodwill recorded over its useful life, which is longer than 5 years (Note 3)." (destaques da Recorrente) "Opini o Qualificada Em nossa opini o, exceto quanto aos efeitos dos problemas descritos no parágrafo Base para Opinião Qualificada, a conta (sic) anual apresenta uma visão verdadeira e justa da situa o financeira da Empresa em 31 de dezembro de 2013 e de seu desempenho financeiro referente ao exercício financeiro findo nesta data de acordo com as normas e legisla o de Luxemburgo referentes   elabora o das contas anuais. (...)

2.2 As principais políticas contábeis são as seguintes: (...)

2.2.2 Ativos Intangíveis Os ativos intangíveis são registrados ao custo de aquisi o, deduzido dos ajustes de valor acumulado (em base linear sobre sua vida útil estimada). O  gio na Labatt Brewing Company Limited deve ser amortizado até o ano 2024 e o ágio na Linthal S.A. deve ser amortizado até o ano 2030. Os períodos de amortiza o se baseiam na gera o de fluxo de caixa esperada dessas empresas. De acordo com estas previsões, espera-se que a

empresa se beneficiará do ágio registrado ao longo de sua vida útil, que é superior a cinco anos (nota 3).” (tradução juramentada – destaques da Recorrente) Como se pode observar, a PWC, empresa especializada de notória reputação, atestou que as demonstrações financeiras da Ambev Luxemburgo foram elaboradas em conformidade com a legislação comercial de Luxemburgo, reconhecendo ainda o direito daquela sociedade de amortizar o ágio relativo a seus investimentos, nos termos da lei local, que foi glosado pela fiscalização. No mesmo sentido constou também das Demonstrações Financeiras do ano-base autuado de 2016, as quais foram igualmente auditadas, desta feita pela Deloitte (fls. 15.461/15.511).

Pelo exposto, só por este motivo já se verifica que se afiguram descabidos e contrários à legislação em vigor os lançamentos tributários em questão, mediante os quais pretende a fiscalização submeter os lucros das controladas no exterior a ajustes em razão de regras supostamente previstas na legislação comercial e tributária brasileira.

Assim, **deve ser provido o recurso voluntário do contribuinte neste ponto.**

Quanto às demais matérias discutidas, deixo de me manifestar, pois já foram bem analisadas pelo Ilustre Relator, com as quais mantenho concordância.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para afastar a compensação do resultado da controlada Ambev Luxemburgo, no AC 2016, no valor de R\$ 263.204.305,86.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz, Redator designado.