



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720062/2018-53
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1402-004.310 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrentes AMBEV S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

APROVEITAMENTO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INOCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE O REAL INVESTIDOR E O INVESTIMENTO EFETIVAMENTE ADQUIRIDO COM ÁGIO.

Para fins de caracterização da hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, é imprescindível que a operação societária de incorporação, fusão ou cisão envolva o real investidor e o investimento efetivamente adquirido. Quando essa circunstância não estiver presente, pode-se concluir que não restou configurada a referida hipótese legal, razão pela qual deve ser mantida a glosa da amortização do ágio.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação que não foram pagos. Esta multa isolada não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual e não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. BASE LEGAL IDÊNTICA ÀQUELA APLICÁVEL AO IRPJ.

Considerando que foi construída para disciplinar a contabilização do ágio, de suas amortizações e, por consequência, a própria apuração do lucro contábil, a norma contida no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, alcançou também a CSLL, e não apenas o IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede a qualificação da multa de ofício quando não restar devidamente comprovado nos autos o dolo, fraude ou conluio, nos termos do artigo 44, parágrafo primeiro da Lei nº 9.430/96 c/c artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **i) por unanimidade de votos**, negar provimento ao recurso voluntário, i.i) em relação ao pedido de aplicação do artigo 24 da LINDB ao Processo Administrativo-Fiscal; i.ii) em relação às arguições de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício (Súmula CARF nº 108); **ii) por voto de qualidade**, ii.i) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de glosa de despesas de ágio e de multa isolada, vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento; ii.ii) dar provimento ao recurso de ofício, restaurando os lançamentos de multa isolada do mês de dezembro, vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Junia Roberta Gouveia Sampaio que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nas matérias em que vencida a Relatora, o Conselheiro Murillo Lo Visco; **iii) por maioria de votos**, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a a 75%, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Paulo Mateus Ciccone que mantinham a imputação na forma que realizada pela Fiscalização. O Conselheiro Murillo Lo Visco manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1402-004.310 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720062/2018-53

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n. 16-86.711 exarado pela 5ª Turma da DRJ/SPO em sessão de 27 de março de 2019 (fls. 11.810-11.854) ¹, que julgou procedente em parte a impugnação (fls. 11.617-11.673) apresentada pela contribuinte acima identificada, mantendo os lançamentos de IRPJ e CSLL, a aplicação de multa qualificada de 150%, mas exonerando a multa isolada, em relação ao mês de dezembro, conforme os fatos apresentados a seguir.

Informações Preliminares

Primeiramente, salienta-se que as infrações fiscais ora questionadas foram cometidas pela Companhia de Bebidas das Américas - Ambev, CNPJ: 02.808.708/0001-07, que foi incorporada, em janeiro de 2014, pela Ambev S.A., CNPJ 07.526.557/0001-00 (ambas "Ambev").

A autoridade fiscal, com base no artigo 132 do CTN e no artigo 207, inciso III, do RIR/99, atribuiu a responsabilidade solidária da incorporadora, não apenas pelo pagamento dos tributos supostamente recolhidos a menor, mas também pelas multas fiscais aplicáveis em razão do descumprimento de deveres legais por parte de sua incorporada, ainda que cominadas posteriormente ao evento sucessório.

Em segundo lugar, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) esclarece que a auditoria conduzida que ensejou o presente processo administrativo fiscal foi realizada em continuidade ao procedimento instaurado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.85.00-201100131-2. Tal procedimento resultou no lançamento de ofício de créditos tributários de IRPJ e CSLL correspondentes aos anos-calendário de 2007 a 2012, objeto do processo administrativo fiscal nº 16561.720109/2013-74. Os créditos tributários relacionados ao ano-calendário de 2013, decorrentes daquela mesma infração apurada nos anos de 2007 a 2012 também já foram analisados por esta Turma no processo administrativo fiscal nº 16561.720025/2018-45. Nesse sentido, as provas utilizadas para embasar o presente processo foram emprestadas do processo nº 16561.720109/2013-74, além dos documentos produzidos no atual procedimento fiscal.

O presente processo, por sua vez, visa a constituir os créditos tributários referentes apenas ao ano calendário 2014, nos seguintes montantes:

¹ Numeração das folhas conforme processo digital

	IRPJ	CSLL	TOTAL
Tributo	12.975.998,65	681.160,45	13.657.159,10
Multa de ofício	19.463.997,97	1.021.740,67	20.485.738,64
Juros	5.061.937,07	265.720,69	5.327.657,76
Subtotal	37.501.933,69	1.968.621,81	39.470.555,50
Multa isolada	6.487.999,33	357.680,23	6.845.679,56
TOTAL	43.989.933,02	2.326.302,04	46.316.235,06

Obs:

- Quanto ao IRPJ, houve a compensação com prejuízo fiscal do período (R\$ 178.102.549,02, considerando as infrações relativas aos processos nºs 16004.720262/2017-41 e 16561.720119/2017-33);
- Multa de 150%;
- Juros de mora calculados até 08/2018;
- Fundamento legal constante dos respectivos Autos de Infração.

Da Operação Glosada

A autuação se refere à glosa de amortização tributário do ágio originado da aquisição, pela Ambev, em 2006, da *Beverage Associates Holding* ("BAH", Bahamas), empresa veículo constituída pela *Beverage Associates Corp.* ("BAC", Ilhas Virgens Britânicas) para a venda de cerca de 34% da participação na Quilmes Industrial, Societé Anonyme ("Quinsa", Luxemburgo). O preço pago pela aquisição da *holding* foi de R\$ 2,8 bilhões, originando um ágio de R\$ 2,3 bilhões.

Em linhas gerais, o Acórdão recorrido sintetiza a operação que gerou o ágio, como se segue:

- a) O laudo de avaliação econômico-financeira da BAH para fins de fundamentação do ágio pago pela aquisição da *holding* foi elaborado pela Ernst & Young, "de acordo com a legislação fiscal vigente". E, por ser a BAH apenas uma *holding*, o ágio pago teria fundamento na expectativa de rentabilidade da Quinsa.
- b) A Quinsa era uma *holding* que controlava diretamente a Cervecería y Maltería Quilmes, principal cervejaria argentina, além de outras cervejarias na Bolívia, no Uruguai, no Paraguai e no Chile.
- c) A BAH havia sido criada apenas poucos dias antes de ser adquirida pela Ambev e seu capital foi subscrito e integralizado pela BAC com 373.520.000 ações Classe A da Quinsa, avaliadas por US\$ 194.718.848,00, constituindo 34% de participação na Quinsa.
- d) "No mesmo dia em que a BAH torna-se sócia da Quinsa, a Ambev efetua o pagamento de R\$ 2.779.640.073,00 à BAC pela aquisição da BAH, adquirindo indiretamente os 34% que a BAC detinha na Quinsa. Trata-se da terceira etapa retratada na Figura 1 (abaixo). Com isso, a Ambev registra um ágio de R\$

2.331.089.085,55, atribuído à rentabilidade futura da BAH, calculado pela diferença entre o valor pago e o patrimônio líquido da BAH (R\$ 448.550.988,25), cujo único ativo era a Quinsa, como atesta o laudo produzido pela Apsis, contratada para determinar o valor contábil da BAH”.

e) Menos de 1 ano após a aquisição, a Ambev incorporou a BAH, sob a justificativa de que a operação visava a “*simplificação operacional e redução de custos*”, dando início, a partir de junho de 2007, à amortização tributária do ágio pago.

f) As quatro principais etapas da transação foram esquematizadas conforme a Figura 1 abaixo:

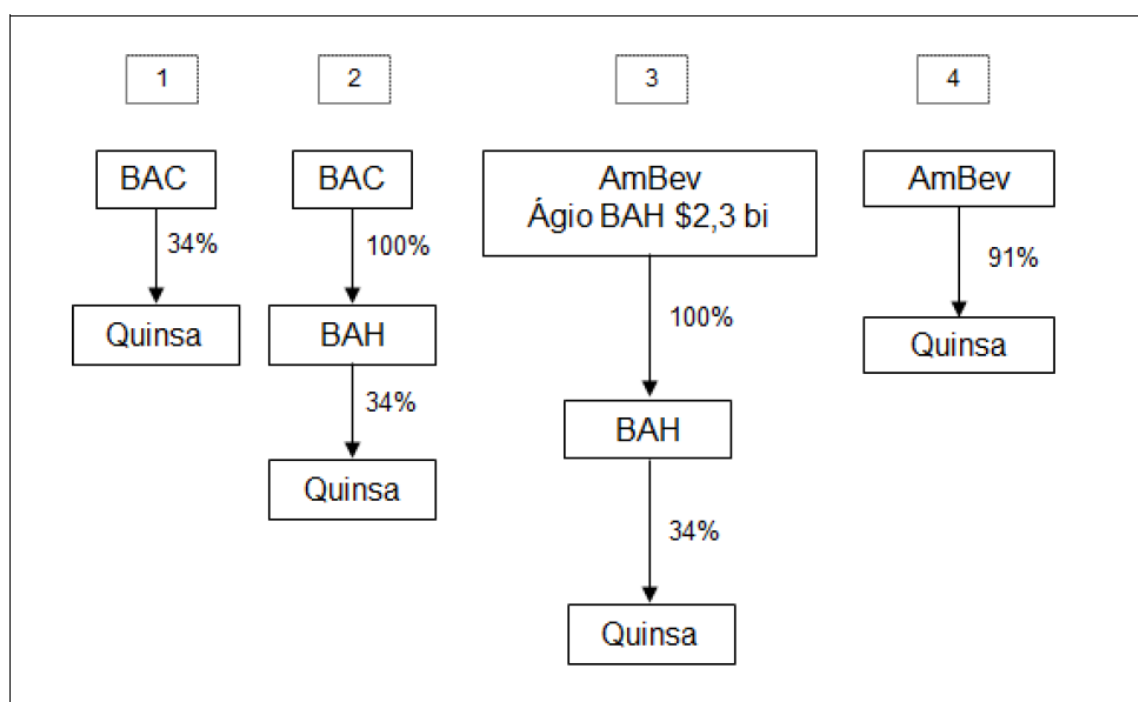


Figura 1 – Venda da Quinsa com interposição da BAH e sua posterior incorporação

g) Após a aquisição da BAH, a participação da Ambev na Quinsa subiu para 91%, uma vez que já detinha 57% do capital social da Quinsa antes da referida incorporação, conforme demonstrado acima.

h) A autoridade fiscal acredita que a aquisição indireta da Quinsa foi estruturada por razões, “*se não exclusivamente, eminentemente tributárias*”, sendo a principal delas a utilização da BAH como veículo para amortização do ágio. “*Ao adquirir a BAH em lugar de adquirir diretamente a Quinsa, a Ambev reconheceu o ágio pago em uma sociedade que se sabia, desde o primeiro momento, seria incorporada pela própria fiscalizada. Assim, a Ambev registrou contabilmente o*

custo de aquisição da BAH, como determinado pelo artigo 385 do RIR/99, desdobrando-o em 2 parcelas: (1) valor do patrimônio líquido da investida (BAH), e (2) ágio, fundamentado em rentabilidade futura, obtido pela diferença entre o valor pago e a parcela indicada no item (1)''.

i) A fiscalização aduz que, não fosse pelo arranjo engendrado, a dedutibilidade tributária do intangível só ocorreria se: (1) a Quinsa fosse incorporada pela Ambev; ou (2) a Ambev alienasse ou liquidasse seu investimento na Quinsa. Como nenhuma dessas hipóteses ocorreu, a autoridade fiscal entendeu que não havia propósito comercial para a operação que ensejou o ágio e efetuou a glosa dos encargos de amortização deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2013.

j) O montante total das amortizações glosadas no ano-calendário de 2013 foi de R\$ 317.875.788,00. No TVF, a fiscalização informa que na determinação dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL objeto desta autuação, foi levada em conta uma autuação anteriormente lavrada que também compreendeu o ano-calendário de 2013 e cujos débitos são controlados pelo processo nº 16561.720063/2016-36. Assim, nos demonstrativos e nas planilhas que integram os anexos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL foram informadas como "pontos de partida" (ou bases de cálculo declaradas), para fim de apuração dos créditos tributários decorrentes da infração ora imputada no ano-calendário de 2013, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL reconstituídas em função da mencionada autuação anterior.

Da alegação de falta de propósito comercial da operação

Considerando que os motivos que levaram à criação da BAH e sua posterior incorporação pela AMBEV eram “demasiadamente vagos”, a fiscalização formulou uma série de perguntas à AMBEV de modo estabelecer o real propósito da existência da BAH. Assim, de acordo com o TVF:

a) Conforme as respostas da AMBEV verificou-se que BAH foi criada pela BAC por solicitação da Ambev. A AMBEV esclareceu que a criação de uma holding se justificava para viabilizar, por meio da BAH, **uma Oferta Pública de Ações (OPA)**, pagas com dividendos originados da Quinsa - portanto, sem necessidade de incorrer em custos de entrada e saída dos recursos no Brasil -, com a finalidade de adquirir todas as ações em mãos dos minoritários da Quinsa, cujo capital seria, conseqüentemente, fechado.

b) Os custos a serem evitados com a interposição da BAH seriam “Fechamentos de câmbio de entrada e saída, custos bancários no Brasil e a incidência de IOF/CPMF”, pois os dividendos provenientes da Quinsa (Luxemburgo) seriam

utilizados pela BAH (Bahamas) para pagar os minoritários que aceitassem as condições impostas na OPA.

c) A fiscalização, embora tenha reconhecido que pudesse haver alguma economia legítima com a reorganização societária e a interposição da BAH levada a cabo pela Ambev, estas seriam “*insignificantes quando comparadas com a economia fiscal (25% de IRPJ + 9% de CSLL = 34% x valor do ágio) proporcionada pela amortização do ágio*”, fazendo com que a interposição da BAH não se mostrasse aceitável do ponto de vista negocial.

d) Acrescenta que a primeira OPA foi realizada em janeiro de 2007, sem sucesso e, por isso, mais duas tentativas foram feitas (março e abril de 2007), mas foram igualmente malsucedidas; que, não tendo alcançado interesse suficiente por parte dos minoritários, a OPA foi encerrada em 19/04/2007. Por fim, por conta da rejeição à OPA, decidiu-se pela incorporação da BAH, pois “*a existência da BAH tornou-se menos relevante*”.

e) Quanto às “outras vantagens” indicadas no Protocolo de Justificação da operação, para a interposição da BAH estas relacionavam-se ao fato de não se ter que cumprir regras, legislações e outras obrigações das Bahamas, onde estava estabelecida a BAH.

f) A fiscalização reconheceu que “**o ágio pago pela Ambev à BAC, por decorrer de negociação entre partes independentes, contém o potencial de ser dedutível tributariamente**”. Não obstante, reitera que o ágio só poderia ser amortizável se atendidas as condições de dedutibilidade dispostas no artigo 386 do RIR/99.

g) A fiscalização também reconhece que o fato de a BAH ter sido incorporada não caracteriza, por si só “*algum expediente astucioso para unicamente tirar proveito da situação. Mas, diante do fato de que a holding seria incorporada em pouquíssimo tempo, obtendo-se, com isso, na interpretação da fiscalizada, a dedutibilidade de ágio de tamanha proporção, é necessário levantar questões acerca da existência de um propósito negocial na interposição da BAH*”.

h) “Para aceitar-se que realmente existiu algum propósito negocial na BAH, entendeu a fiscalização ser preciso que se comprovasse que a interposição da holding era **absolutamente vital** para a conclusão do negócio”.

i) A fiscalização também reconheceu que a Ambev poderia adquirir a Quinsa diretamente da BAC ou de por meio várias outras alternativas, mas todas elas resultariam na incorporação da Quinsa para aproveitamento do ágio.

j) Ressalta a fiscalização que a evidência de que a BAH não teve propósito negocial é o fato de que “*menos de 6 meses após a incorporação da BAH - por*

desnecessidade, como respondido, já que a holding foi criada com o fito de fazer uma OPA, que acabou não vingando -, a Ambev anunciava, em 21/12/2007, outra OPA com o mesmo objetivo da malfadada OPA do início de 2007. A nova oferta foi lançada em 28/12/2007. Desta feita, a OPA foi bem-sucedida.

k) Por ser a AMBEV, uma “gigante do setor”, com milhares de acionistas e ações listadas na Bolsa de Valores de São Paulo e na rigorosa *New York Stock Exchange*, a fiscalização achou pouco crível que o Conselho de Administração AMBEV, após frustradas as tentativas de OPA no início de 2007, decidiu realizar outra ainda no mesmo ano (que foi bem-sucedida) e, nesse caso, porque não criar uma nova BAH, já que haveria outras vantagens além a da economia tributária? “*Afinal, pelas grandes vantagens alegadas para a existência de uma holding no exterior com a atribuição de comprar ações dos minoritários da Quinsa, não faria sentido fazer outra oferta, principalmente em tão curto prazo, sem a presença de uma holding no exterior. Mas assim foi feito: a Ambev pagou os minoritários sem interposição de qualquer outra holding*”. Tal fato demonstra a desnecessidade da AMBEV de ter constituído uma *holding* para a realização da oferta pública das ações da Quinsa com exceção do aproveitamento do ágio.

l) Caso se entendesse que “*uma nova holding no exterior não foi interposta antes da segunda OPA porque, em 2007, quando realizada a primeira OPA, entre os custos economizados, existia o custo da CPMF, que foi extinta no final de daquele ano*”, ainda nesse caso, “*as razões para constituição da BAH continuariam exclusivamente tributárias: provocar a amortização fiscal do ágio e evadir-se da CPMF*”.

Das razões para indedutibilidade do ágio

A DRJ de São Paulo esclareceu que dedutibilidade do ágio pago na aquisição de participação societária sujeita-se a condições especiais, conforme disposto no artigo 386 do RIR/99.

Entende que na operação glosada: (i) não houve finalidade comercial na aquisição da BAH; (ii) a verdadeira intenção da Ambev era de adquirir a Quinsa; (iii) a interposição da holding nas Bahamas foi combinada entre as partes para que houvesse economia tributária indevida; (iv) ser necessário analisar de forma crítica os atos formais, para evitar que planejamentos tributários legítimos sejam nivelados às formas abusivas de planejamento; (v) a liberdade de contratar só pode ser exercida “em razão e nos limites da função social do contrato” (artigo 421 do Código Civil); (vi) a autonomia da vontade não é absoluta, mas limitada pelo interesse social.

Aduz ainda que “*o negócio que substancialmente se efetivou foi a compra e venda da Quinsa, não da BAH*. Portanto, não teria ocorrido a absorção de patrimônio da Quinsa pela

Ambev, “não ocorrendo, portanto, a condição exigida pelo artigo 386 do RIR/99 para que a dedutibilidade do ágio fosse admitida”.

Complementa que,

“embora no período sob exame, o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não tenha sido objeto de amortização na escrita contábil da fiscalizada - haja vista que, por força do processo de convergência das normas contábeis nacionais ao padrão internacional, inaugurado fundamentalmente com a publicação das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, os normativos contábeis brasileiros já estabeleciam que esse intangível deveria ser objeto apenas de teste de redução ao valor recuperável ("teste de impairment") - , em decorrência do Regime de Tributário de Transição ("RTT"), então vigente e obrigatoriamente aplicado no ano-calendário de 2013, a Ambev efetuou ajustes, de forma que restassem aplicáveis, para fins tributários, os critérios contábeis vigentes em 31/12/2007” Portanto, para fins tributários, a Ambev "ajustou" sua contabilidade aos critérios vigentes em 31/12/2007 (que ainda admitiam a contabilização das amortizações do ágio), de forma que as amortizações do ágio da BAH foram efetivamente deduzidas na determinação de seu resultado tributável. Levando-se em conta esses ajustes decorrentes da aplicação dos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, o tratamento tributário dessas amortizações deveria, então, seguir o comando do artigo 391 do RIR/99, que determina que “As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real”.

Cita doutrina de José Luiz Bulhões Pedreira para explicar que no presente caso, a Ambev deveria reconhecer – à luz dos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, aplicados ao período em questão por força do RTT – uma despesa de amortização do ágio pago pela aquisição da Quinsa que "ajustasse" a receita de equivalência patrimonial reconhecida em decorrência dos lucros auferidos pela Quinsa. Assim como a receita de equivalência não é tributada na apuração do lucro real, também a despesa de amortização do ágio é indedutível.

“A amortização do ágio só seria dedutível, se tivesse havido a condição de absorção do patrimônio da investida pela investidora ou vice-versa (caput do artigo 386 do RIR/99), pois quando há "confusão" dos dois patrimônios, não há que se falar mais no papel de compensação que a amortização do ágio exerce com relação à receita de equivalência patrimonial. Afinal, a equivalência patrimonial não mais existirá, pois o lucro do qual ela era reflexo passou a integrar o lucro de um patrimônio que agora é único. Por conta da confusão patrimonial, desaparece, portanto, a natureza compensatória da despesa de amortização, o que levou o legislador a entender que ela deveria tornar-se dedutível”.

Nesse sentido, entende que no caso em questão,

“em se admitindo a operação de incorporação da BAH como permissiva da dedutibilidade do ágio pago pela sua aquisição, estaríamos diante de uma completa falta de coerência contábil e tributária. A confusão artificial do patrimônio da Ambev com o da holding traria como consequência o reconhecimento da receita de equivalência patrimonial decorrente dos lucros

da Quinsa, ao mesmo tempo em que se reconheceria uma despesa de amortização de ágio originado pela aquisição formal da BAH (mas material da Quinsa). Incorporada a holding, a fiscalizada ainda deve reconhecer a receita de equivalência patrimonial relativa à Quinsa (pois seu patrimônio não foi extinto), mas o pressuposto da Ambev foi de que a despesa de amortização do ágio originado da aquisição da BAH deveria ser dedutível tributariamente. Não há qualquer relação de causa e efeito, nem contábil, nem tributária. Instaura-se a completa desarmonia interpretativa. O artigo 386 do RIR/99 passaria a ter uma aplicação desconexa (não tributação da equivalência derivada da Quinsa, por um lado, e, por outro, a dedutibilidade do ágio pago na aquisição da BAH), assim como desconexa ficou a relação entre a receita de equivalência obtida com base no patrimônio da Quinsa e a despesa de amortização do ágio pago na aquisição da BAH.

Do enquadramento legal para a glosa das amortizações

Como a AmBev computou, na sua DIPJ, as amortizações do ágio como um ajuste decorrente da aplicação do RTT, a fiscalização considerou que, “à luz dos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, essas supostas despesas de amortização são desprovidas da necessidade requerida para admiti-las como dedutíveis no cômputo da base de cálculo do imposto de renda, conforme disposto no artigo 299 do RIR/99 (cuja base legal é o artigo 47 da Lei nº 4.506/64). Já no que tange à CSLL, a indedutibilidade dessas mesmas despesas, igualmente considerando os critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, também se lastreia no artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95. Como se não bastasse, em relação à CSLL a indedutibilidade também se fundamenta no artigo 57 da Lei nº 8.981/95”.

De acordo com os autos de infração, a autuação, portanto, se fundou nos seguintes dispositivos legais:

AMORTIZAÇÃO

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS DE AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO

O sujeito passivo excluiu indevidamente amortizações de ágio na determinação das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2014, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	230.102.543,64	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Artigos 247, 248, 249 e 250, todos do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99);

Artigo 386 do RIR/99;

Artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97;

Artigo 65 da Lei nº 12.973/2014;

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Fato	Gerador	Multa
31/12/2014	6.487.999,33	

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2014 e 31/12/2014:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS DE AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO**

O sujeito passivo excluiu indevidamente amortizações de ágio na determinação das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2014, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	7.568.449,46	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

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

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

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

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

Multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que constitui parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Fato Gerador	Multa
30/12/2014	357.680,23

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

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

Dos argumentos que motivaram a qualificação da multa de ofício

Diante do exposto, a fiscalização entendeu que houve, por parte da AMBEV, abuso no seu planejamento tributário e, por este motivo, aplicou a multa qualificada (150%) prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Embora se reconheça que o ágio poderia ser aproveitado ainda sem a interposição da BAH, tal fato só ocorreria se a Ambev incorporasse a Quinsa ou se a Ambev alienasse ou liquidasse o seu investimento na Quinsa, o que não ocorreu.

Alega-se, por outro lado, que:

No caso em tela, não houve propriamente transferência do ágio pago da adquirente original para a adquirida. O que ocorreu foi que a adquirente (Ambev) registrou um ágio decorrente de uma aquisição cujo objeto foi a empresa-veículo (BAH). Nesse caso, a empresa-veículo não tinha o intuito de transportar o ágio de uma empresa para outra; o intuito era fazer parecer que o ativo negociado era a empresa-veículo, e não a que realmente era o objeto de negociação (Quinsa), para que posteriormente a empresa-veículo fosse incorporada. A empresa-veículo nasceu para ser extinta e, com isso, supostamente surgiria o direito à dedutibilidade fiscal do ágio pago. Sem a BAH, o ágio pago na aquisição da Quinsa, e reconhecido com tal na contabilidade da Ambev, não poderia ser amortizado fiscalmente.

Por essa razão, entendeu a fiscalização ter havido fraude e conluio (vez que houve anuência da BAC em constituir a BAH para venda da Quinsa).

Ressalta-se que, em decorrência da posição da fiscalização, esta formalizou, ainda, Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 16561.720026/2018-90).

Das multas isoladas decorrentes da falta de recolhimento de estimativas mensais

A fiscalização entendeu que como a contribuinte apurou suas estimativas mensais obrigatórias de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2014, com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, as glosas mensais relativas às amortizações fiscais do ágio sob exame implicaram a necessidade do recálculo dessas estimativas, com a consequente exigência das multas isoladas (de 50%) incidentes sobre os valores mensais não recolhidos, como determinado pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Acrescenta também que como a AMBEV já havia sido autuada por outra infração no ano-calendário de 2014 (processos nº 16004.720262/2017-41 e 16561.720119/2017-33), foram levadas em conta as bases de cálculo das estimativas mensais apuradas no mencionado processo nº 16561.720063/2016-36.

Por esse motivo, aduz que “devem ser exigidas na presente ação fiscal as multas isoladas pelo não recolhimento das diferenças entre as estimativas apuradas nos aludidos processos e aquelas devidas após a recomposição das bases de cálculo decorrentes das glosas realizadas”, conforme tabela abaixo, em R\$:

IRPJ		
Data	Pgto insuficiente	Multa 50%
dez/2014	12.975.998,66	6.487.999,33
Total		6.487.999,33

CSLL		
Data	Pgto insuficiente	Multa 50%
dez/2014	715.360,46	357.680,23
Total		357.680,23

Pugna a autoridade fiscal pela inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105, alegando que à época do fato gerador que ensejou a autuação, a Lei nº 11.488/2007 (que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96) já era vigente. Cita jurisprudência do CARF (Acórdão nº 1402-002.119, Sessão de 01/03/2016 e Acórdão nº 9101-002.745 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Sessão de 04/04/2017) e ressalta que no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, este entendimento está pacificado, conforme orientação do artigo 53 da IN RFB nº 1.700, de 14/03/2017, que determina o lançamento de ambas as multas.

Da decisão recorrida

A decisão *a quo* ora atacada foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

EMPRESA-VEÍCULO. OPERAÇÕES REAIS E APARENTES.

Constatada a existência de empresa sem propósito negocial (empresa-veículo), interposta apenas para permitir, por meio de simulação, a amortização irregular de ágio pago em compra de participação acionária, esta empresa deve ser desconsiderada. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Assim, devem prevalecer as operações reais (em detrimento das meramente aparentes), as quais não permitem, no caso em tela, a amortização fiscal do ágio.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CONLUÍO.

Considerando que as operações dolosamente engendradas pela contribuinte, juntamente com outra empresa (o que caracteriza o conluio), visaram reduzir o montante dos tributos devidos (o que caracteriza a fraude), correta a aplicação da multa qualificada.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.
MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTOS.
MATERIALIDADES DISTINTAS. MÊS DE DEZEMBRO. EXONERAÇÃO

A partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

No entanto, em relação ao mês de dezembro, a base de cálculo estimada com base em balancete de redução coincide com a base de cálculo apurada no encerramento do período anual, ou seja, se a diferença de tributo foi considerada no lançamento de ofício do ajuste anual encerrado em 31 de dezembro, essa mesma diferença não poderia ter sido considerada na estimativa apurada por balancete também em 31 de dezembro. Exigência exonerada.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Ressalta-se que quanto à aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, ficou vencido o Relator, que entendeu não ser possível a dupla penalização por uma mesma infração. Não obstante, a multa foi afastada porque “em relação ao mês de dezembro, a base de cálculo estimada com base em balancete de redução coincide com a base de cálculo apurada no encerramento do período anual, ou seja, se a diferença de tributo foi considerada no lançamento de ofício do ajuste anual encerrado em 31 de dezembro, essa mesma diferença não poderia ter sido considerada na estimativa apurada por balancete também em 31 de dezembro”.

Nesse sentido, afastou-se a multa isolada aplicada nos presentes autos sobre a estimativa não apurada/paga no balancete de dezembro, não em razão da impossibilidade de cumulatividade das penalidades, mas por conta do descabimento da estimativa de dezembro correspondente à glosa fiscal.

Ainda sobre a multa isolada, a DRJ decidiu que:

Analisando os demonstrativos apresentados pela fiscalização (fl. 11600) e pela contribuinte (doc. 06, fl. 11805), contata-se que, como bem observado pela impugnante, houve erro na apuração da multa isolada relativa à CSLL.

A fiscalização apurou a "Insuficiência de pagamento nos processos anteriores" (no montante de R\$ 2.647.166,76), apenas em relação às infrações do processo nº 16004.720119/2017-33 (no montante de R\$ 381.400.978,00), desconsiderando, equivocadamente, as infrações do processo nº 16004.720262/2017-41 (no montante de R\$ 380.000,00).

Corrigindo esse equívoco da fiscalização, apura-se "Insuficiência de pagamento nos processos anteriores" de R\$ 2.681.366,77 (e não R\$ 2.647.166,76), "Insuficiência de pagamento" neste processo de R\$ 681.160,45 (e não R\$ 715.360,46) e multa isolada de R\$ 340.580,23 (e não de R\$ 357.680,23), conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

Insuficiência de pagamento nos processos anteriores	
Infrações processo nº 16004.720262/2017-41	380.000,00
Infrações processo nº 16004.720119/2017-33	381.400.978,00
Total de infrações processos anteriores	381.780.978,00
Base de cálculo ECF	(351.988.013,90)
Nova base de cálculo	29.792.964,10
Insuficiência CSLL processos anteriores (9%)	2.681.366,77

Cálculo da multa isolada	
Infrações processo nº 16004.720262/2017-41	380.000,00
Infrações processo nº 16004.720119/2017-33	381.400.978,00
Infrações deste processo	7.568.449,46
Total de infrações	389.349.427,46
Base de cálculo ECF	(351.988.013,90)
Nova base de cálculo	37.361.413,56
Insuficiência CSLL total	3.362.527,22
Insuficiência CSLL processos anteriores	2.681.366,77
Insuficiência de pagamento neste processo	681.160,45
Multa isolada CSLL (50%)	340.580,23

Recurso Voluntário

Inconformada, a AMBEV interpôs recurso voluntário, apresentando, os seguintes argumentos, os quais transcrevo, em síntese:

- a) Que a única fundamentação invocada pelo fiscal autuante para proceder ao lançamento foi a falta de propósito negocial para a criação da BAH, salvo sua utilização como veículo para a amortização fiscal do ágio pela AMBEV.
- b) Que a própria fiscalização reconhece expressamente por diversas vezes a dedutibilidade do ágio, ou, em suas palavras, “o potencial de ser dedutível tributariamente”, tendo deixado de reconhecer a dedutibilidade tão somente pela inocorrência do evento societário que no seu entendimento seria necessário para deflagrá-la, qual seja, a hipótese em que “a AMBEV incorporasse a QUINSA (ou a sua sucessora)”.
- c) Cita trecho do TVF onde a própria fiscalização deixa clara a inexistência de outras questões que pudessem ensejar a glosa das despesas de ágio (“*Antes de prosseguir, é forçoso reconhecer que o ágio pago pela AmBev à BAC, por decorrer de negociação entre partes independentes, contém o potencial de ser dedutível tributariamente. (...)*”).
- d) Que a AMBEV esclareceu por diversas vezes outras questões que ensejaram a organização societária, mas que a fiscalização preferiu ignorá-las;
- e) Que desde 2003 a Impugnante detinha participação na Quinsa, sendo que até a ocorrência dos eventos discutidos neste processo (anos de 2006 e 2007), a Quinsa, sociedade luxemburguesa de capital aberto, tinha a seguinte composição

acionária: (i) AmBev, que detinha indiretamente 57% de sua participação, (ii) BAC (holding sediada nas Ilhas Virgens Britânicas), que detinha 34%; e (iii) minoritários, que detinham 9%.

f) Que mesmo a AMBEV possuindo significativa participação na Quinsa, esta era controlada pela BAC, holding que detinha as ações denominadas “Classe A”, as quais conferiam maior direito de voto e efetivos poderes decisórios à BAC. Por este motivo, a AMBEV demonstrou seu interesse em aumentar sua participação na Quinsa e, efetivamente, passar a deter poderes de gestão e controle, e consequentemente, ampliar seus investimentos na América do Sul.

g) Que a Quinsa é empresa luxemburguesa de capital aberto, da qual participavam diversos minoritários. A AMBEV pretendia promover o fechamento do capital da Quinsa, o que ocorreria mais facilmente com a criação de uma holding no exterior já que com isso restaria impossibilitado o ingresso de novos investidores neste negócio e facilitaria a gestão societária do grupo econômico.

h) Que o objetivo de se constituir a BAH era ter uma holding não contaminada por outros ativos, para que esta procedesse à oferta pública para aquisição das participações dos minoritários e depois ao fechamento de capital da Quinsa para reduzir os custos de manutenção de companhia aberta, consolidando-se, assim, a expansão dos negócios na América do Sul.

i) Que por meio da constituição de uma holding no exterior não haveria a necessidade de internalização e saída de recursos do Brasil para que se realizasse a oferta pública mencionada, evitando a incidência de custos bancários e IOF/CPMF, conforme o período, como reconhecido pela fiscalização, já que a BAH utilizaria os dividendos recebidos da Quinsa para adquirir as participações dos minoritários.

j) Que como constou expressamente dos fatos relevantes divulgados ao mercado em novembro/2006 e janeiro/2007, o objetivo da AMBEV era fazer com que a BAH procedesse à aquisição compulsória das ações remanescentes de propriedade dos eventuais acionistas que não aderissem à OPA (caso a oferta pública fosse sendo bem sucedida), de acordo com as normas de Luxemburgo (“squeeze-out right”).

k) Que o propósito específico da criação da BAH, portanto, era de promover a realização da OPA para aquisição das participações dos acionistas minoritários da Quinsa, utilizando-se dos recursos dela recebidos a título de dividendos, para, posteriormente, proceder ao fechamento do capital da referida sociedade luxemburguesa. Por esse motivo, a duração de sua existência estava vinculada ao cumprimento do propósito para o qual fora constituída, podendo ser efêmera.

l) Que a primeira oferta realizada foi infrutífera sobretudo em razão da recusa de 3 (três) fundos de investimento estrangeiros (Arnhold and S. Bleichroeder, Punch and Card Capital e Duma Capital Partners) em vender suas ações, o que impediu que fosse atingido o mínimo previsto no edital. Salienta também o ambiente de conflito e incerteza no período entre a administração da AmBev e os acionistas minoritários, liderados por aqueles fundos, o que dificultou ainda mais a negociação das ações remanescentes da Quinsa, sendo que nessa época os minoritários se insurgiram por diversas vezes contra os administradores da AMBEV.

m) Que diante da rejeição da oferta pública e os estudos dos cenários econômico e negocial envolvidos à época dos fatos, bem como do grande ativismo daqueles fundos contra a venda das ações e do teor de suas manifestações, a AMBEV acreditou não ser possível realizar a aquisição mediante oferta voluntária de uma parcela relevante das ações detidas pelos minoritários, que lhe permitisse ainda adquirir compulsoriamente as ações remanescentes e fechar o capital da Quinsa, como pretendido.

n) Que pelos motivos acima, o Conselho de Administração da AMBEV concluiu que os motivos que justificariam a manutenção em atividade da BAH poderiam não ser realizados no prazo esperado, e portanto, decidiu incorporá-la, de modo a reduzir os custos e consolidar as suas atividades no exterior.

o) Que após quase seis meses após a incorporação da BAH realizou nova tentativa de OPA, que finalmente foi bem sucedida.

p) Que a rápida deterioração das condições políticas e econômicas da Argentina e a realização da oferta pública por um valor aproximadamente 21,27% superior à OPA anterior realizada pela BAH viabilizaram a compra das ações, de modo que a participação da Ambev no capital votante da Quinsa aumentou para 99,56% e sua participação econômica aumentou para 99,26%. O valor pago na oferta pública foi de R\$ 617,6 milhões.

q) Que o objetivo que inicialmente se pretendia com a BAH só foi alcançado no final do ano de 2008, uma vez que não foi possível a realização do “squeeze-out”² e fechamento de capital da companhia de imediato, tendo a AMBEV ao longo do ano de 2008 continuado a comprar ações Classe A e Classe B dos acionistas minoritários da Quinsa, o que acarretou no aumento de sua participação votante na Quilmes para aproximadamente 99,83% e sua participação econômica para 99,81%.

² Squeeze out é a possibilidade de resgate compulsório das ações remanescentes após a realização da OPA. As normas de “squeeze out” variam a cada país e no Brasil está previsto no parágrafo 5o do art. 40 da Lei 10.303/2001.

- r) Que o Conselho de Administração da AMBEV não tinha como saber quando uma OPA seria bem sucedida, dada a própria volatilidade do mercado.
- s) Que o aproveitamento fiscal da amortização do ágio foi no caso concreto uma mera consequência do conjunto de operações analisadas,
- t) Que foi demonstrado o efetivo propósito negocial da operação e sua congruência com o planejamento estratégico da Ambev e que a própria fiscalização entendeu que o montante da economia fiscal decorrente de sua criação “predominaria” sobre os outros benefícios não tributários decorrentes da existência da BAH.
- u) Que mesmo a Medida Provisória nº 66/02, que visava a introduzir critérios para a aplicação da desconsideração de atos ou negócios prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN, embora não convertida em lei, não previa a mera “desproporção” entre o propósito negocial e o benefício fiscal como critério para a glosa de negócios jurídicos.
- v) Ainda, nos termos do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 66/02, seria “*indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato*”. Contudo, a fiscalização não sustentou que a forma adotada pela Ambev fosse mais complexa ou mais onerosa do que aquelas por ela “sugeridas” que não deflagrariam a amortização tributária do ágio. Por outro lado, limitou-se a argumentar, quando muito, que tais formas seriam de mesmo ônus ou mesma complexidade daquela que foi adotada pela Ambev.
- w) Que a adoção de formas igualmente complexas ou igualmente onerosas (como por exemplo a criação de uma “nova BAH”) não podem ser considerados indícios de artificialismo, devendo prevalecer o respeito à liberdade do contribuinte que lhe é constitucionalmente assegurada, sob pena de que lhe seja imposto o “dever” de adotar entre diversas formas possíveis e equivalentes a forma que se revele tributariamente mais onerosa, o que é absurdo.
- x) Que a participação acionária na Quinsa sempre foi detida por uma holding (a BAC), de modo que se a Ambev tivesse adquirido aquela própria holding e, incorporando-a, poderia amortizar o ágio correspondente independentemente da incorporação da Quinsa.
- y) Que o fato daquela participação acionária ter sido previamente transferida a uma outra holding (a BAH), foi apenas para que a Ambev tivesse a tranquilidade de adquirir uma sociedade “nova”, sem o risco de passivos ocultos e a necessidade de *due-diligence* o que não pode afastar o direito da Ambev de amortizar o ágio pago para sua aquisição em razão de sua incorporação.

z) Que a fiscalização, em especial no tópico “3. Da Operação”, parágrafos 16 a 47, parte de algumas premissas teóricas equivocadas, quais sejam: (i) a obrigação de se comprovar que a interposição da holding era absolutamente vital para a conclusão do negócio e (ii) que dispondo o contribuinte de vários caminhos para chegar a determinado resultado, ele deve necessariamente percorrer o caminho que lhe seja tributariamente mais oneroso.

aa) Que a figura da “falta de propósito negocial” prevista no § 1º do artigo 14 da Medida Provisória nº 66/02 foi o argumento utilizado pela fiscalização para a glosa da dedutibilidade do ágio mas tal norma não foi convertida em lei, carecendo o fundamento de qualquer respaldo legal.

bb) Pugna pela aplicação do art. 24 do Decreto nº 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) introduzido pela Lei nº 13.655, de 25.04.2018, e que à época dos fatos e mesmo recentemente, a jurisprudência administrativa a respeito dos denominados planejamentos fiscais era pacífica no sentido de afastar lançamento efetuados sob o pretexto de que atos praticados pelo contribuinte, embora lícitos, não seriam oponíveis contra o fisco caso não tivessem propósito negocial diverso da economia tributária.

cc) Que os elementos “tempo” ou “sociedades efêmeras” não são fatores que, por si só, viciem uma operação.

dd) Que o TVF não aponta especificamente a norma que permitiria exigir a CSLL.

ee) Que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 utilizado para embasar a cobrança da CSLL veda o uso das normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas à CSLL, no que diz respeito à base de cálculo e à alíquota. Nesses casos, deve ser observada a legislação específica da CSLL, pois quando o legislador pretende que uma regra produza efeitos tanto na base de cálculo do IRPJ como da CSLL assim o determina expressamente,

ff) Cita jurisprudência da 1ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9101002.310 proferido no PAF nº 12898.001543/2009-12; Acórdão nº 103-22.749 proferido no PAF nº 18471.000003/2005-85 e acórdãos Acórdão nº 103-22.113, e 107-07.315) na qual se decidiu “inexistir previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ”. Salienta que nesse mesmo sentido vêm se manifestando as Turmas Ordinárias do CARF em suas mais recentes decisões, indicando os Acórdãos nºs 1301-001.89, 1301-001.873, 1201-001.237.

gg) Que o artigo 13 inciso III da Lei nº 9.249/95, utilizado pela fiscalização como enquadramento legal da infração não se aplica ao caso concreto, pois ainda que vede a dedução de despesas de amortização, tal vedação não se aplica a toda e qualquer “amortização”, mas sim aquelas intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços”, o que não é o caso do ágio. Ressalta que essa é a orientação dada pelo art. 25 da IN/SRF nº 11/1996, que estabelece que as vedações previstas no inciso III do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 só fazem sentido quanto à amortização de bens móveis ou imóveis, não se aplicando consequentemente à amortização de intangíveis como o ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura.

hh) Salienta que foi somente a partir da lei nº 12.973/14 que o artigo 25 do decreto-lei nº 1.598/77 determinou que as despesas de ágio adicionadas ao lucro real na apuração da base de cálculo do IRPJ passou a se aplicar também à CSLL.

ii) Que a multa qualificada não deve ser aplicada ao caso, vez que não houve fraude. E ainda que se entenda que a Ambev teria estruturado suas operações com a única ou principal finalidade de obter economia tributária, o que já se demonstrou não ser verdadeiro, tal fato não seria suficiente para caracterizar a fraude ou o dolo que na opinião da fiscalização justificariam a imposição da multa qualificada. Cita recente jurisprudência das 1ª e 2ª turmas da CSRF que vem decidindo pelo não cabimento da qualificação da multa em hipóteses semelhantes (amortização de ágio),

jj) Que o critério interpretativo recentemente introduzido pela lei nº 13.655/2018 que deve ser aplicado ao caso concreto ao menos para afastar a multa qualificada.

kk) Que a simples intenção de obtenção de economia tributária não pode considerada “dolo” para a qualificação da multa.

ll) Que a fiscalização aplicou multa isolada em razão do suposto pagamento a menor de estimativas, mas que a multa isolada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício. Cita farta jurisprudência do CARF, bem como do STJ que mesmo após a Lei nº 11.488/07 a aplicação do princípio da consunção impede a exigência concomitante da multa isolada decorrente do não pagamento de estimativa com a multa de ofício cobrada juntamente com o tributo.

mm) Ainda que se não se entenda que a multa isolada não pode ser exigida em concomitância à multa de ofício, *“tratando-se no caso de imposição de multa isolada relativa apenas ao mês de competência de dezembro de 2014, o prazo para pagamento da estimativa (último dia útil de janeiro) é exatamente o mesmo estabelecido em lei para o pagamento do ajuste, sendo que embora este último possa ser recolhido até março neste caso deverá ser acrescido de juros, de modo*

que, tendo a Impugnante apurado o valor devido por balancete de suspensão/redução de pagamento (doc. 05 – fls. 11.794 – 11.803), o valor correspondente é exatamente o mesmo valor do ajuste, e devido na mesma data, de modo que somente seria devido pela Impugnante uma única vez, não havendo que se falar assim em multa por falta de pagamento por estimativa”.

nn) Pugna pela não aplicabilidade da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, caso o pleito seja julgado improcedente, citando farta jurisprudência do CARF. Esclarece que os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo e que a lei permite apenas a cobrança de juros de mora aos “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica*”.

oo) Que não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício (não isolada), que não pode prevalecer sob pena de violação não só ao próprio art. 61 da Lei n. 9.430/96 mas também aos arts. 5o, II e 150, I da CF/88 e 97 do CTN.

pp) Finalmente, os juros de mora no caso presente jamais poderiam ser exigidos na dimensão pretendida pela ilustre autoridade fiscal, porque estão sendo calculados com base em percentual equivalente à taxa SELIC acumulada mensalmente, a qual além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no artigo 161 do CTN.

É o relatório.

Fl. 22 do Acórdão n.º 1402-004.310 - 1ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720062/2018-53

Voto Vencido

Conselheira Paula Santos de Abreu, Relatora.

I – Do Recurso Voluntário Admissibilidade

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

Preliminares

Conforme relatado, o auto de infração a que se refere o presente processo administrativo fiscal cinge-se à glosa de amortização tributária de ágio no valor de R\$ 2,3 bilhões, originado da aquisição, pela Ambev, em 2006, da Beverage Associates Holding ("BAH", Bahamas), empresa veículo constituída pela Beverage Associates Corp. ("BAC", Ilhas Virgens Britânicas) para a venda de cerca de 34% da participação na Quilmes Industrial, Société Anonyme ("Quinsa", Luxemburgo).

Antes de iniciar a apreciação de mérito da questão, oportuno relembrar as premissas sobre as quais se realizaram as operações societárias que geraram o aproveitamento do ágio.

- ✓ A AMBEV tinha interesse aumentar a participação societária na Quinsa, de modo a obter o controle da empresa.
- ✓ A Quinsa era uma **holding** de capital aberto que controlava diretamente a *Cervecería y Maltería Quilmes*, principal cervejaria argentina, além de outras cervejarias na Bolívia, no Uruguai, no Paraguai e no Chile (fls. 10.850);
- ✓ Antes da operação a AMBEV já detinha 57% de participação acionária na Quinsa. O restante do capital estava distribuído entre a BAC que detinha 34% e vários acionistas minoritários, entre eles 3 (três) fundos de investimento estrangeiros (Arnhold and S. Bleichoroeder, Punch and Card Capital e Duma Capital Partners), que possuíam os 9% restantes do capital;
- ✓ Por solicitação da AMBEV, a BAC, que também era uma **holding** estabelecida nas Ilhas Virgens Britânicas, constituiu a BAH, outra **holding**, nas Bahamas, para a venda de sua participação societária na Quilmes, a poucos dias que antecederam a operação.

Por ter sido constituída uma empresa veículo para a concretização da transferência das ações da BAC à AMBEV, a fiscalização questionou a AMBEV acerca do propósito negocial que justificaria a transação.

Os motivos alegados pela AMBEV para a constituição da BAH seriam: (i) o fato de não se ter que cumprir regras, legislações e outras obrigações das Bahamas, onde estava estabelecida a BAH; (ii) ter uma holding não contaminada por outros ativos, para que esta procedesse à oferta pública para aquisição (OPA) das participações dos minoritários e depois ao fechamento de capital da Quinsa para reduzir os custos de manutenção de companhia aberta (iii) os dividendos recebidos da Quinsa pela BAH no exterior seriam utilizados para adquirir as participações dos minoritários e (iv) a operação realizada por uma *holding* no exterior facilitaria a internalização e saída de recursos do Brasil para a realização da OPA, evitando a incidência de custos bancários e IOF/CPMF, que era cobrado à época.

Diante das respostas da AMBEV, a fiscalização reconhece expressamente que embora “o ágio pago pela Ambev à BAC, por decorrer de negociação entre partes independentes, contém o potencial de ser dedutível tributariamente”, a operação não atendeu as condições de dedutibilidade dispostas no artigo 386 do RIR/99 – por faltar à operação falta de propósito negocial.

Ressalta-se que o laudo de avaliação econômico-financeiro da BAH para fins de fundamentação do ágio pago pela aquisição da holding, foi feito pela Ernst&Young e, conforme o TVF, foi realizado “*de acordo com a legislação fiscal vigente*”.

Dessa feita, temos que considerar que o auto de infração foi lavrado sob o único fundamento de que faltou à operação propósito negocial, conforme disposto nas fls. 10.852.

“Em face da **ausência de propósito das operações societárias** (criação e incorporação da BAH), pelas quais **artificialmente** se **forçou** a dedutibilidade do ágio originado da aquisição da Quinsa pela fiscalizada, impõe-se proceder à glosa das amortizações deduzidas pela AmBev na determinação das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2013”.

Questão Prejudicial de Mérito

A Recorrente, em seu Recurso Voluntário, pugna pela aplicação do artigo 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB, Decreto-lei nº 4657/1942) ao processo administrativo em andamento. Por ser questão prejudicial de mérito, passo à sua análise, preliminarmente.

O dispositivo, inserido pela Lei nº 13.655/2018, tem o seguinte teor:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Pois bem, entende a Recorrente que, conforme parecer aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara no tocante ao referido dispositivo legal, seu objetivo visa a garantia da segurança jurídica a situações já devidamente constituídas no tempo.

Nesse caso, por ter a contribuinte amortizado as despesas de ágio em conformidade com a jurisprudência da CSRF na época do ato (e que se manteve constante ao longo da década seguinte), consistindo, portanto, em orientação geral da época, requer a anulação do auto de infração. A Recorrente também citou diversos precedentes no mesmo sentido deste Conselho.

Primeiramente, ressalto que tenho me posicionado de forma contundente que o artigo 24 da LINDB deve sim ser observado nos julgamentos no âmbito deste Conselho, por ser norma válida, vigente e eficaz, cabendo apenas ao órgão julgador verificar se o conjunto fático e probatório do caso se adequa à sua previsão normativa.

É cediço que a matéria do litígio é controversa e apresenta várias nuances e entendimentos diversos sobre a possibilidade de glosa de negócios jurídicos engendrados sob o argumento de falta de propósito negocial. Não é possível determinar que tal assunto, debatido até os dias de hoje, tanto na jurisprudência administrativa quanto judicial, possuía uma orientação pacificada ou majoritária à época dos fatos.

Ademais, se, se entende, após a análise fático probatória do caso, que houve abuso na transação, o resultado seria, inquestionavelmente, a desconsideração do arranjo e a devida autuação. Por esse motivo, não há como avaliar a questão preliminar sem, contudo, apreciar o mérito da questão. Voto, portanto, por afastar a preliminar de nulidade suscitada e passo à análise do mérito.

Do mérito – falta de propósito negocial

Permita-me primeiramente esclarecer que a teoria do propósito negocial aplicada ao direito tributário teve origem nos Estados Unidos no caso *Gegory vs. Helvering*, julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 1935.

Naquela ocasião, a Suprema Corte analisou se uma reorganização societária desenhada com a finalidade específica de aproveitamento de um tratamento tributário mais benéfico, sem qualquer outra motivação comercial poderia ser oponível ao fisco. A decisão do tribunal foi no sentido de que a transação sob análise era artificial e fugia à intenção clara da lei, e, portanto, deveria ser desconsiderada.

A partir daí, a teoria do propósito negocial foi sendo desenvolvida nas jurisdições de *common law* como uma ferramenta para neutralizar planejamentos fiscais considerados abusivos. A teoria consiste na verificação de certos critérios para aferir o real objetivo de determinada transação, quando há fortes indícios de que foi engendrada de forma artificial, com o único propósito de obter um resultado tributário benéfico, sem que se verifique uma finalidade comercial substancial.

Já nos países de *civil law*, o combate à abusividade dos planejamentos tributários vem sendo endereçado por meio de outras figuras, como “abuso de forma”, “abuso de direito” e “fraude à lei”, que também são encontradas no direito brasileiro.

O instituto do propósito negocial, por outro lado, não possui qualquer previsão na legislação tributária pátria, seja como princípio ou como regra.

Pelo contrário, a Medida Provisória n. 66 de 29 de agosto de 2002 que tinha como um dos objetivos regular o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN) de modo a permitir a desconsideração de atos ou negócios jurídicos “praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, quando da ocorrência da “falta de propósito negocial” e “abuso de forma”, não foi convertida em lei. Assim, tal dispositivo não encontrou respaldo legislativo e, conseqüentemente, perdeu a sua eficácia.

Por esse motivo, surpreende que a fiscalização tenha ancorado a motivação da lavratura do auto de infração neste caso em instituto não existente na legislação vigente.

E ainda que assim não fosse, analisando o caso concreto frente ao que seja considerado “falta de propósito negocial”, não vislumbro os elementos indicativos de uma conduta fraudulenta ou a ocorrência de simulação que justifique a desconsideração do negócio jurídico, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN (incluído pela Lei complementar 104 de 2001) . Vejamos.

Primeiramente, o parágrafo segundo do artigo 14 da referida Medida Provisória 66/2002, pretendia oferecer uma orientação sobre como identificar a “falta de propósito negocial”, para a glosa de negócios jurídicos. O indicativo, conforme a norma, seria a opção, pelo contribuinte, “*pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato*”. Ou seja, arquitetar a transação de uma forma artificial de modo a obter um benefício tributário que de outra forma não seria possível.

In casu, não houve a eleição, pela contribuinte, de um arranjo que tenha empregado uma forma mais onerosa ou mais complexa, como inclusive admitido pela fiscalização. Como bem asseverou a autoridade fiscal, a ora Recorrente tinha várias alternativas para se chegar ao mesmo resultado pretendido, ou seja: adquirir a totalidade da participação societária na Quilmes.

Como expressamente sugerido pela fiscalização, a Recorrente poderia:

- adquirir a Quinsa diretamente da BAC. Posteriormente, poderia constituir uma *holding* com os mesmos objetivos da BAH, integralizando o capital da *holding* com a sua recém-adquirida participação na Quinsa. Ato contínuo, essa *holding* lançaria uma OPA para fechar o capital da Quinsa, pagando os minoritários com os dividendos provenientes da própria Quinsa, sem necessidade de arcar com os custos de entrada e saída dos recursos. Nessa hipótese os objetivos extra tributários seriam igualmente alcançados.

Não obstante a observação da autoridade fiscal, não se vislumbra que tal alternativa seja menos complexa ou onerosa do que aquela efetivamente levada a cabo pela Recorrente. Da mesma forma, o aproveitamento do ágio também seria possível. Bastaria que a Quinsa fosse incorporada pela Ambev, e posteriormente constituída outra *holding* para a segregação dos negócios, caso fosse de interesse da Ambev. Ocorre que nesta hipótese sugerida pela autoridade fiscal, a operação seria ainda mais complexa que a utilizada no caso concreto.

Alternativamente, a Ambev também poderia, como sugere a fiscalização:

- “criar uma *holding* nas Bahamas com o duplo objetivo de (i) adquirir a Quinsa e, em seguida, (ii) promover a OPA para fechar o capital da Quinsa. Nessa hipótese, a fiscalizada entregaria o dinheiro para a holding, que formalizaria o pagamento à BAC e registraria um ágio originado da aquisição na Quinsa. Na sequência, lançaria a OPA e pagaria os minoritários com os dividendos recebidos da Quinsa, evitando os custos de internalização dos recursos. Por fim, fechada a OPA, a AmBev incorporaria a *holding*”.

Novamente, não se verifica que a sugestão oferecida configurasse uma opção menos complexa ou menos onerosa que a utilizada. Nota-se que ainda assim, o aproveitamento do ágio seria igualmente possível.

Mas, além das possibilidades aventadas pela fiscalização, existiam também outras alternativas de conduzir a operação, como sugere a Recorrente em seu Recurso Voluntário:

- A Recorrente poderia igualmente adquirir a BAC, que, por ser uma *holding*, teria o mesmo papel que a BAH no lançamento da OPA para fechar o capital da Quinsa, pagando os minoritários com os dividendos provenientes da própria Quinsa, sem necessidade de arcar com os custos de entrada e saída dos recursos. Da mesma forma, o aproveitamento do ágio seria igualmente possível.

No entanto, apesar desta hipótese ser aparentemente menos complexa que a efetivamente utilizada (mas não menos onerosa, haja vista a necessidade de outras atividades para a aquisição da BAC, como a realização de *due diligences* e maior tempo para a realização da transação), a Recorrente aproveitaria o ágio da mesma forma com a futura incorporação da BAC.

Ora, havendo diversas alternativas legalmente e legitimamente disponíveis para conduzir uma transação, que chegariam ao mesmo resultado tributário, o contribuinte não é obrigado a escolher a forma mais onerosa existente ou aquela que a fiscalização entende mais “adequada”. O que não se pode aceitar é que o negócio seja artificial, ou simulado.

Na visão da fiscalização, “*Para se aceitar que realmente existiu algum propósito negocial na BAH, é preciso que se comprove que a interposição da holding era absolutamente vital para a conclusão do negócio*”. (fls.10.862)

Com a devida vênia, não creio que esta seja a premissa correta para avaliar se houve propósito negocial ou se não houve simulação nesta transação. Repito, havendo diversas maneiras de alcançar a mesma finalidade perquirida pelo contribuinte e, não sendo a forma escolhida artificial ou simulada, deverá ser ela reconhecida e aceita como válida.

Nesse sentido, aprofundando ainda mais na análise da ocorrência da falta de propósito negocial no caso concreto, (ainda que eu não reconheça a possibilidade de aplicação deste instituto no direito brasileiro), vejamos a lição de Marciano Seabra de Godoi³ sobre o conceito de propósito negocial:

“3.1. O que devemos entender por propósito negocial?

Por propósito negocial devemos entender a finalidade ou o objetivo prático dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, vistos esses atos/negócios em seu conjunto, de forma global, e não de forma atomizada e pontual. Na linguagem do direito civil continental, trata-se de causa concreta da atuação jurídica do contribuinte. Não se trata dos motivos que explicam por que o contribuinte teria entabulado esse ou aquele negócio; trata-se da finalidade concreta para a qual o contribuinte praticou determinados atos e negócios jurídicos.

(...)

3.3. O que devemos entender por “propósito extratributário”? A exigência de propósito negocial é a mesma coisa que a exigência de um propósito extratributário para validar a escolha da forma jurídica de atos empresariais?

(...) Não estamos aqui, nos referindo aos motivos subjetivos dos contribuintes (o que os levou a praticar determinado ato ou negócio), nem aos desdobramentos/consequências tributários do ato/negócio; estamos nos referindo simplesmente aos objetivos práticos daquele ato ou negócio em si mesmo considerado. Neste sentido, a segunda parte da pergunta merece resposta afirmativa, desde que se entenda a expressão “propósito extratributário” no sentido de “finalidade prática extratributária”.”

(...)

Em termos teóricos, proponho a seguinte resposta: o uso do direito de escolher as formas jurídicas dos atos praticados na atividade econômica por motivos de economia tributária converte-se em abuso quando, no caso concreto, aquelas formas jurídicas deixam de possuir uma correlação eletiva com as finalidades práticas para as quais foram criadas pelo ordenamento jurídico, e passam a ser simples artifícios ou montagem destinados exclusivamente a evitar, reduzir ou postergar a incidência de tributos.

Deixando o campo teórico, e examinando a concretude do direito positivo de Países do nosso entorno cultural e jurídico, verifica-se que o chamado *business purpose test* não é de forma alguma a proscrição da escolha de formas jurídicas por motivos tributários.

As chamadas *normas gerais antielisão ou antielusão* em vigor na Espanha, Portugal, Alemanha e França deixam claro que não existe algo como um *business purpose test*

³ GODOI, Marciano Seabra. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 2016, pp.635-657.

autonomizado e apartado de considerações sobre o artificialismo e o abuso de formas presente nas escolhas contratuais do contribuinte. (...)

Assim, avaliando a finalidade do negócio jurídico conduzido *in casu*, a Recorrente nunca ocultou que a verdadeira causa da operação era a aquisição da totalidade da participação acionária na Quilmes, com uso de dividendos pagos no exterior e por meio de uma OPA.

Notem que não houve aqui uma simples aquisição dos ativos, mas a operação envolvia outros componentes que devem ser considerados.

E, de acordo com este objetivo utilizou, dentro das possibilidades legais existentes (e inclusive apontadas pela fiscalização), a forma jurídica **mais conveniente e menos onerosa** para formalizar a transação.

É importante também ressaltar que o caso ora analisado difere daqueles onde se verifica uma reorganização societária “ilícita” do ponto de vista tributário. A ilicitude estaria configurada se a finalidade ou a função econômico social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico, é distorcida para criar, instituir ou estabelecer uma vantagem fiscal (por exemplo, se o ágio tivesse sido artificialmente fabricado), o que não se verificou.

A glosa poderia se justificar se tivesse havido vício na formação do ágio e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação.

Notemos que não estamos discutindo aqui a formação do ágio, cuja existência e valor não foram objeto de questionamento. Tampouco se verificou qualquer anomalia ou descasamento na escrituração contábil do ágio pela Recorrente. O que se está discutindo aqui é se o fato de a Recorrente ter solicitado a constituição de uma empresa veículo para fazer a aquisição da participação societária da Quilmes constitui abuso e, consequentemente um ilícito, que permitiria desconsiderar a própria existência do ágio amortizado.

Primeiramente, mister lembrar que a utilização de *holdings* inclusive para aproveitamento de benefícios fiscais está expressamente permitido pelo art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76.

O fato de utilizar uma empresa veículo para aquisição de participação societária, por si, não constitui abuso. Esse tem sido o entendimento deste Conselho, conforme decisões recentes, que aqui transcrevo:

Acórdão 1301003.656 de Relatoria da Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamot

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGOCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.

Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negocio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na

expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

Acórdão 1302003.337 de Relatoria do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

GLOSA DE DESPESA DE ÁGIO. REQUISITOS DE REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS PREENCHIDOS. DEDUTIBILIDADE

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Atendidas as disposições contidas nos arts. 385 e 386 do RJR.99; além dos requisitos de ordem formal, como o arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, verifica-se a possibilidade de registro e amortização do ágio.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. LEGALIDADE

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

Dos requisitos para a amortização do ágio

Nos termos dos artigos 385 e 386 do RIR/99 e arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997⁴, o aproveitamento do ágio é permitido em duas situações. A primeira é quando a empresa investidora aliena sua participação societária na empresa investida com ágio. A segunda, que é a hipótese ora discutida, ocorre quando a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade, isto é, quando a investidora absorve o patrimônio da investida, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, em virtude de incorporação, fusão ou cisão.

Nessa última hipótese, o regramento legal ainda determina que estejam presentes os seguintes requisitos para que o aproveitamento do ágio seja legítimo: (i) a pessoa jurídica investidora seja aquela que efetivamente suportou os custos e desembolsou os recursos para a aquisição da pessoa jurídica investida; (ii) que a operação tenha sido realizada entre partes independentes entre si (não relacionadas) e (iii) que apresente laudo válido, elaborado por terceiro independente e realizado anteriormente à operação.

Pois bem, de todos os requisitos elencados acima, apenas um foi questionado pela Fiscalização, qual seja, a absorção patrimonial entre as empresas envolvidas na transação, engendrada, na visão da autoridade fiscal, com abuso, sem motivação extratributária. A utilização de uma empresa veículo não permitiria a confusão patrimonial entre demandada para o aproveitamento do ágio.

⁴ Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

(...)

Não obstante, o art. 385 não restringe o aproveitamento do ágio nos casos de aquisição, cisão ou incorporação, quando este foi decorrente da expectativa de rentabilidade futura de um investimento da empresa transacionada. O que se determina é que o ágio deve sempre acompanhar o investimento que justificou o seu pagamento.

Apesar do emprego de empresas-veículo ser matéria controversa no âmbito dos julgamentos administrativos, este E. CARF tem, até o presente momento, proferido decisões no sentido de que uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo" não se sustenta, "até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária"⁵ (tampouco a falta de propósito negocial, diga-se novamente). Para desqualificação do arranjo é preciso que seja demonstrada a simulação, dolo ou fraude, o que não se verificou.

Diante do exposto, parece claro que a operação que constituiu o ágio e que possibilitou o seu aproveitamento pela Recorrente foi legítima e pautada por causa concreta e verdadeira, não tendo sido vislumbrada simulação ou negócio não aparente, como indicado na ementa do acórdão recorrido.

Por esses motivos, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração sob análise, ficando prejudicada a apreciação das demais matérias como a aplicação e quantificação das multas.

Quanto à exigência da adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL

É fato que embora o art. 57 da Lei nº 8.981/95 preveja que as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas sejam também aplicáveis à CSLL, no que diz respeito à base de cálculo e à alíquota deve ser observada a legislação específica da CSLL, conforme teor do referido dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Sobre esse assunto, esclarecedor foi o voto vencedor do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo proferido no Acórdão n. 9101-002.310, sessão de julgamento de 03.05.2016. A questão tratada se referiu especificamente à compreensão do regramento legal especificamente aplicável à definição da base de cálculo da CSLL:

(...)

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2º da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

⁵ Acórdão nº 1201.001.267, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, de relatoria do I. Conselheiro Marcelo Cuba Neto, publicado em 18/02/2016.

Art. 2 A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1 Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

1. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

2. adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

3. adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

4. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

5. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n. 8.034, de 1990)

6. exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n. 8.034, de 1990)

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n. 9.065, de 1995)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal

expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/201017, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho (...)

A decisão foi assim ementada:

Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE. A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995. Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA. A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

In casu, o acórdão ora recorrido, no entanto, justifica a não aplicação do art. 57 da Lei nº 8.981/95, sob o fundamento de que a orientação vinculante da IN SRF nº 390/2004, vigente à época do fato gerador era de que as mesmas regras de dedutibilidade e indedutibilidade relativas ao ágio pago na aquisição de participação societária aplicáveis ao IRPJ (artigos 385 e 386 do RIR/99, acima) eram também aplicáveis à CSLL, nos termos dos artigos 1º e 75 da referida Instrução Normativa.

Contudo a IN 1700 de 14/03/2017, que revogou a IN 390/2004, assim dispõe:

Art. 28. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, conforme o caso, ficarão sujeitas ao mesmo critério para a determinação da base de cálculo da CSLL, mantidos os ajustes e as alíquotas previstos na legislação para cada tributo.

Isso posto, no que se refere a aplicação dos ajustes (exclusões e adições) específicos a serem aplicados à base de cálculo da CSLL, devem ser observadas as disposições expressas contidas no art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, vigente à época do fato gerador, não cabendo a simples equiparação com as determinações previstas para o IRPJ.

Da aplicação da Multa Qualificada

Em decorrência do entendimento da turma julgadora de que a Recorrente agiu com dolo, praticando fraude e conluio para a amortização do ágio, a multa de ofício qualificada (de 150%) aplicada pela fiscalização foi mantida, nos termos do artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007), c/c artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcritos:

(Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 11.488/2007)

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(...)”.

(Lei nº 4.502/64)

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”.

Como restou evidenciado anteriormente neste voto, não se verificou que a operação conduzida pela Recorrente foi realizada com simulação ou fraude. O fato da contribuinte ter se utilizado de uma empresa veículo para aquisição da participação societária almejada não alterou a finalidade do negócio e tampouco o resultado alcançado, caso a operação tivesse sido conduzida de acordo com outras alternativas sugeridas pela fiscalização.

A acusação de artificialidade de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial não encontra respaldo na legislação brasileira e, sem que haja demonstração

cabal da intenção dolosa de simular uma situação de modo a atingir a real finalidade do negócio jurídico, não é possível aplicar a qualificação da multa de ofício.

Por esse motivo, voto por afastar a qualificação da multa neste caso.

Concomitância da multa isolada com a multa de ofício

Como se verifica pela leitura do relatório, houve, de fato uma dupla penalização com a cobrança da multa de ofício qualificada (150%) e multa isolada de 50% pela dedução indevida de ágio, que a levou a deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, afetando o valor efetivamente devido de IRPJ e a CSLL ao final do ano-calendário.

Primeiramente, ressalto que não estamos aqui discutindo se as multas previstas nos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007) podem coexistir. A discussão neste caso cinge à questão se as duas multas, de ofício e isolada, podem ser aplicadas sobre uma mesma base de cálculo (ou parte dela).

O acórdão recorrido, parte do pressuposto de que as duas penalidades sempre foram distintas e autônomas e devem ser aplicadas cumulativamente se verificadas ambas as hipóteses de incidência. Sobre este assunto entende que a materialidade sobre a qual incidem as duas multas são diferentes. *“A multa de ofício aplicada (75%) incide sobre imposto ou contribuição não recolhidos, enquanto que a multa de ofício isolada (50%) incide sobre pagamento mensal que deixou de ser efetuado”*.

Alega também que a aplicação da Súmula nº 105⁶ do CARF, encontra divergências até no próprio órgão e que *“os julgadores administrativos que exercem suas funções nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não se sujeitam a observância obrigatória às súmulas editadas por aquela Corte”*.

Primeiramente insta ressaltar que a Súmula CARF 105 permanece inteiramente válida e em vigor, mesmo após a revisão recentemente conduzida pelo órgão, da qual participaram ativamente tanto a Receita Federal, por meio do encaminhamento e análise de propostas de novas súmulas e do trabalho de revisão das súmulas existentes, quanto pela PGFN e confederações representativas de categorias econômicas.

Dito isso, é de se reconhecer que ultimamente tem surgido uma corrente neste Conselho, que acredita que a Lei nº 11.488, de 2007 que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, modificou também o regramento da aplicação das multas de ofício e isoladas.

Com a devida vênia, na minha opinião, tal entendimento não procede. Isso porque, conforme a exposição de motivos da Medida Provisória 351 de 2017 que foi convertida na referida Lei nº 11.488/2007, a mudança legislativa promovida pela lei teve como objetivo

⁶ A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

unicamente reduzir o percentual da multa isolada para 50% e não alterar a sua forma de aplicação, como se verifica, *in verbis*:

(...)

8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora⁷.

(...)

Caso entendêssemos que fosse possível aplicar ambas as multas neste caso, estaríamos revertendo o objetivo da lei, ou seja, em vez de diminuir o valor da penalidade prevista pelo legislador, estaríamos em verdade a aumentando.

E mais, seria também admitir que sobre o mesmo tributo apurado de ofício, fossem aplicadas duas punições, o que, na prática equivaleria à cominação de uma multa qualificada. É certo que não é esta a previsão da lei.

Mas, se ainda assim não entendêssemos, o artigo 112 do Código Tributário Nacional⁸ estabelece que, a lei tributária que comina penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, de modo que em relação à aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, entendo que deve ser afastada a cobrança concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

Especificamente quanto o afastamento da multa isolada, tendo-se como referência o mês de dezembro de 2014, acertada a decisão *a quo*, quando justifica:

Conforme se observa dos Autos de Infração e das tabelas de fls. 11599/11600, as bases de cálculo das multas de ofício (150%) e isolada (50%) são exatamente as mesmas: R\$ 12.975.998,65 para o IRPJ e R\$ 681.160,45 (após a correção efetuada no item anterior) para a CSLL.

Percebe-se claramente que houve dupla penalização e, dessa forma, há que se exonerar integralmente as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

Essa conclusão é, no caso em tela, reforçada pela pertinente alegação da impugnante de que "tratando-se no caso de imposição de multa isolada relativa apenas ao mês de competência de dezembro de 2014, o prazo para pagamento da estimativa (último dia útil de janeiro) é exatamente o mesmo estabelecido em lei para o pagamento do ajuste, sendo que embora este último possa ser recolhido até março neste caso deverá ser acrescido de juros, de modo que, tendo a impugnante apurado o valor devido por balancete de suspensão/redução de pagamento (doc. 05), o valor correspondente é

⁷ EM Interministerial nº 00003/2007 - MF/MPS de 04/01/2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm.

⁸ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

exatamente o mesmo valor do ajuste, e devido na mesma data, de modo que somente seria devido pela impugnante uma única vez, não havendo que se falar assim em multa por falta de pagamento por estimativa".

Da cobrança de juros sobre a multa de Ofício

Quanto à alegação de incidência de juros de mora na multa de ofício com base na taxa SELIC, o acórdão recorrido esclarece que *“na exigência consubstanciada nos Autos de Infração objeto do presente processo os juros de mora estão incidindo apenas sobre o valor do tributo, e não sobre a multa de ofício”*.

Portanto, a reclamação da Recorrente não procede.

Mas, ainda que os juros de mora tivessem sido cobrados, é cediço que o crédito tributário compreende o tributo e a multa de ofício aplicada. Caso não se registre o pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração na data do vencimento, a multa de mora será devida à taxa Selic.

Esse tem sido o entendimento deste colegiado, conforme se verifica na transcrição do Acórdão n. 1402003.599 proferido por esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Sessão de Julgamento, de relatoria do Conselheiro Evandro Correa Dias, publicado em 22 de novembro de 2018, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFICIO. LEGITIMIDADE. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR. MULTA DE OFÍCIO. ABRANGIDA. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Do mesmo modo ficou decidido no Acórdão n. 1402003.120 proferido por esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Sessão de Julgamento, de relatoria do Conselheiro Demetrius Nichele Macei, publicado em 15 de maio de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. NÃO COMPROVAÇÃO. ERRO DE PROIBIÇÃO IDENTIFICADO.

A fraude ou dolo fraudulento exigido para a incidência da multa qualificada deve estar robustamente comprovado nos autos. Se a empresa praticou atos societários respeitando os limites legais e não escondeu tais práticas da fiscalização, não há que se falar em qualificação da multa, mormente quando as práticas do contribuinte foram pautadas pela legislação e jurisprudência vigentes à época da execução dos atos questionados pela fiscalização.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende o tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Registre-se, ainda, que tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

II – Do Recurso de Ofício

Da admissibilidade

De acordo com a Portaria MF nº 63/2017⁹ que estabelece o limite de exoneração dos tributos e multas para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), tem-se que, no presente caso, o v. Acórdão que exonerou a multa isolada em relação ao mês de dezembro de 2014, ultrapassa o limite estabelecido. Nesse caso, atendido os pressupostos para sua admissibilidade, dele passo a conhecer.

Do mérito

Como já exaustivamente analisado acima, entendo que aplica-se ao caso, a Súmula CARF n. 105, vez que esta não apresenta-se revogada.

Também considero que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96 teve como objetivo unicamente reduzir o percentual da multa isolada para 50% e não alterar a sua forma de aplicação. Aplicá-lo de forma diferente, daria ao dispositivo efeito contrário daquele que se esperava com a mudança legislativa, ou seja, em vez de diminuir o valor da penalidade prevista pelo legislador, estaríamos, em verdade, a aumentando.

Da mesma forma, como já dito anteriormente, admitir que sobre o mesmo tributo apurado de ofício, fossem aplicadas duas punições, equivaleria, na prática, à cominação de uma multa qualificada, o que, por óbvio, não é o que se pretendia.

No caso em questão, há ainda mais um argumento para afastamento da multa isolada. Ainda que se entenda que as duas multas (de ofício e isolada) podem ser aplicadas em concomitância, entendeu a 5ª Turma da DRJ/SPO, que a multa isolada deveria ser afastada, nos termos da declaração de voto proferida no acórdão, ora recorrido:

A despeito de concordar com a exoneração da multa isolada aplicada sobre o não recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL relativas ao balancete de dezembro, ousou divergir das razões em que se pautou o i. relator na análise realizada sobre esse aspecto.

⁹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

(...)

(...)

Ocorre que, em relação ao mês de dezembro, a base de cálculo estimada com base em balancete de redução coincide com a base de cálculo apurada no encerramento do período anual, ou seja, se a diferença de tributo foi considerada no lançamento de ofício do ajuste anual encerrado em 31 de dezembro, essa mesma diferença não poderia ter sido considerada na estimativa apurada por balancete também em 31 de dezembro.

Assim, entendo ser indevida a multa isolada aplicada nos presentes autos sobre a estimativa não apurada/paga no balancete de dezembro, não em razão da impossibilidade de cumulatividade das penalidades, mas por conta do descabimento da estimativa de dezembro correspondente à glosa fiscal.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

III – Conclusão

Por todos esses motivos, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração sob análise, ficando prejudicada a apreciação das demais matérias como a aplicação e quantificação das multas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu

Voto Vencedor

Conselheiro Murillo Lo Visco – Redator designado.

No presente caso, pelo voto de qualidade foi negado provimento ao Recurso Voluntário, restando vencida a i. Relatora, que proferiu seu Voto no sentido de afastar a glosa da amortização do ágio e, por consequência, de cancelar integralmente o Auto de Infração.

E também pelo voto de qualidade, foi dado provimento ao Recurso de Ofício para restabelecer a multa isolada exigida em razão da falta de pagamento de estimativas mensais.

São essas as matérias abrangidas por este Voto Vencedor.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Da glosa da amortização de ágio

A glosa da amortização do ágio foi mantida em razão de neste Colegiado ter prevalecido o entendimento de que, no presente caso, não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

Conforme restou esclarecido no Relatório, no cenário inicial, antes de iniciadas as operações societárias ora sob exame, a Recorrente possuía 57% do capital da QUINSA, e o grupo alienante possuía participação de 34% na mesma sociedade, por intermédio da BAC, restando 9% sob a titularidade de minoritários.

Em vez de adquirir diretamente da BAC a participação de 34% na QUINSA possuída pelo grupo alienante, em 08/08/2006 a Recorrente adquiriu com ágio a então recém criada BAH, cujo capital foi subscrito pela BAC com as ações da QUINSA. Com essa aquisição, a Recorrente – que já detinha 57% da QUINSA – passou a deter outros 34% indiretamente, por meio da BAH. E menos de um ano depois, a Recorrente incorporou a BAH, e passou a se aproveitar da amortização do ágio para fins de redução da base de cálculo dos tributos devidos no Brasil. Diante desse cenário, a Autoridade Fiscal concluiu o seguinte:

58. O negócio que substancialmente se efetivou foi a compra e venda da Quinsa, não da BAH. O ágio a ser registrado pela AmBev, portanto, deveria ser na Quinsa. Não existiu, nesse contexto, a absorção de patrimônio da Quinsa (ou de sua sucessora) pela AmBev, não tendo ocorrido, por consequente, a condição exigida pelo artigo 386 do RIR/99 para que a dedutibilidade fiscal do ágio fosse admitida.

[...]

60. Para que a amortização do ágio seja fiscalmente dedutível, a absorção do patrimônio da investida pela investidora – ou vice-versa – constitui condição básica (caput do artigo 386 do RIR/99). A interpretação de que a incorporação de uma holding sem finalidade comercial equivaleria à confusão patrimonial exigida pelo artigo 386 do RIR/99 mostra-se, pois, totalmente equivocada. Não se pode confundir a absorção da BAH com a absorção do investimento efetivamente adquirido com ágio (Quinsa).[...].

(os destaques são do original)

Como se nota, a Autoridade Fiscal entendeu, corretamente a meu ver, que o investimento que efetivamente foi adquirido (e que justificou o pagamento do ágio) era a participação de 34% da QUINSA. Desse modo, embora a Recorrente seja a real investidora, como a incorporação realizada pela Recorrente em 29/06/2007 **não envolveu a QUINSA**, mas sim a BAH, não se concretizou a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento efetivamente adquirido.

Portanto, em não havendo a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento efetivamente adquirido com ágio, entendo que não restou configurada a hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal.

Dos efeitos da glosa da amortização de ágio relativamente à CSLL

A Recorrente afirma que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, utilizado para embasar a cobrança da CSLL, não autoriza a glosa realizada pela Autoridade Fiscal, pois o referido dispositivo legal estende à CSLL apenas as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Além disso, sustenta que o inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, também utilizado pela fiscalização, não se aplica ao caso concreto, pois, ainda que vede a dedução de despesas de amortização, tal vedação não se aplica a toda e qualquer amortização, mas sim àquelas que se enquadram na categoria de “gastos com bens móveis ou imóveis”. Acrescenta, ainda, que foi somente a partir da Lei nº 12.973, de 2014, que o art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, passou a se aplicar também à CSLL.

De fato, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, apenas estende à CSLL as regras referentes à apuração e ao pagamento estabelecidas para o IRPJ, de modo que a CSLL mantém base de cálculo própria, conforme a própria Receita Federal já reconheceu por meio da Solução de Consulta Cosit nº 546, de 2017. Neste mesmo sentido bem evidenciam também os Anexos I e II da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, no ponto em que especificam adições e exclusões que ora se aplicam ao IRPJ, mas não à CSLL, deixando claro que regras de indedutibilidade referentes ao IRPJ não podem ser estendidas de forma direta e automática à determinação do resultado ajustado que serve como base de cálculo da CSLL.

Por outro lado, a referência ao art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, é pertinente, haja vista que o referido dispositivo legal deixou claro que à CSLL se aplica a regra geral de indedutibilidade das despesas desnecessárias.

De toda sorte, diversamente do que entende a Recorrente, nos casos de glosa de amortização de ágio não há razão para reclamar a indicação de norma específica para a CSLL, justamente porque as disposições legais referentes ao IRPJ são as mesmas que fundamentam a glosa para a CSLL.

Especificamente em relação ao ágio originado em aquisição de participação societária, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos em tela, o art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, veda o aproveitamento de sua amortização na apuração do lucro real, enquanto que o art. 33 do mesmo diploma legal autoriza a utilização integral do ágio no momento da alienação ou liquidação do investimento. E quanto aos casos de fusão, cisão ou incorporação, a Lei nº 9.532, de 1997, veio para impor limites ao aproveitamento da amortização do ágio, deixando claro que os referidos eventos societários deveriam receber tratamento diferente daquele que é conferido aos casos de alienação ou liquidação do investimento.

E quanto ao regramento contido na Lei nº 9.532, de 1997, embora possa realmente dar a entender que alcançaria apenas o IRPJ, cumpre esclarecer que a norma ali prevista foi construída para disciplinar a contabilização do ágio, de suas amortizações e, por consequência, a própria apuração do lucro contábil e não apenas a base tributável. Nesse sentido, confira-se a redação de seu art. 7º:

Art. 7º *A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

*I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, **em contrapartida à conta** que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*

*II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, **em contrapartida a conta de ativo permanente**, não sujeita a amortização;*

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, **nos balanços** correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)*

*IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, **nos balanços** correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.*

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

*a) o ágio, em **conta de ativo diferido**, para amortização na forma prevista no inciso III;*

*b) o deságio, em **conta de receita diferida**, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

*§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e **contribuições** que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.*

*§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e **contribuições** a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.*

(destaques acrescidos)

Como se nota, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, **disciplinou a contabilização** do ágio (e sua amortização) nos casos de fusão, cisão ou incorporação envolvendo investidor e investimento adquirido com ágio, observando-se seus diferentes fundamentos.

Especificamente no inciso III do caput, também merece destaque o fato de ter sido utilizada a construção “*nos balanços correspondentes à apuração **de** lucro real*” em vez de “*nos balanços correspondentes à apuração **do** lucro real*”. Ao adotar essa formulação, considerando todo o contexto do dispositivo em questão (que inclusive determina registros em contas de ativo e de passivo, e especifica lançamentos de partida dobrada), tudo indica que o legislador não pretendeu dispor apenas sobre a apuração do lucro real, mas pretendeu, sim, disciplinar o passo que antecede a apuração do lucro real, justamente a elaboração do balanço contábil que serve como ponto de partida para a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, aí incluída a CSLL.

Dessa forma, parece-me evidente que o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, disciplinou a apuração do lucro contábil para os efeitos fiscais e, por consequência, alcançou também a CSLL, e não apenas o IRPJ. E como fez referência ao ágio conforme determinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, pode-se perfeitamente entender que toda a disciplina referente à amortização do ágio também se aplica à CSLL, especialmente no que tange à vedação contida no art. 25 do mesmo Decreto-Lei, abaixo reproduzido com a redação vigente à época dos fatos:

Art. 25 *As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.*

Vale dizer ainda que, diversamente do que sustentou a Recorrente, ao mencionar a Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, o órgão julgador de primeira instância não inovou nos fundamentos do lançamento, porque o referido diploma legal – que tem a força de legislação tributária conforme lhe é conferida pelo inciso III do art. 100 do Código Tributário Nacional – tem como matriz legal justamente a Lei nº 9.532, de 1997.

Portanto, considerando estas justificativas e as demais razões expostas no âmbito da exigência de IRPJ, entendo que deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário também no que se refere às exigências de CSLL.

RECURSO DE OFÍCIO

Do lançamento de multas isoladas

A exoneração das multas isoladas foi promovida pelo órgão julgador de primeira instância. Trata-se, portanto, da matéria que compõe o objeto do Recurso de Ofício.

No presente caso, só houve lançamento de multas isoladas de IRPJ e CSLL relativamente ao mês de dezembro de 2014, e muito embora o Relator na DRJ tenha entendido que não caberia imposição da multa de ofício acrescida ao tributo devido no ajuste anual e concomitante com a multa isolada exigida em razão da falta de pagamento de estimativas mensais, **o entendimento que prevaleceu na Turma a quo foi o que constou na Declaração de Voto**, conforme se depreende do Acórdão recorrido:

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do presente processo ACORDAM os membros da 5ª Turma de Julgamento considerar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, nos termos do voto do relator, à exceção dos argumentos relativos à exoneração da multa isolada, para a qual prevalecem aqueles contidos na declaração de voto da julgadora Noêmia Naoe Murakami, que foi acompanhada pelos demais julgadores.

[...]

Declaração de Voto

A despeito de concordar com a exoneração da multa isolada aplicada sobre o não recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL relativas ao balancete de dezembro, ousou divergir das razões em que se pautou o i. relator na análise realizada sobre esse aspecto.

Devo reiterar o entendimento no sentido da autonomia das penalidades, que tenho defendido em debates anteriores, porém, este não se mostra relevante na contenda ora enfrentada, em que levanta-se a questão sobre o cabimento da estimativa de dezembro apurada em razão da glosa de despesa efetuada pela autoridade fiscal.

Com relação à Súmula CARF nº 105, editada por ocasião do acolhimento à Proposição nº 13 daquela corte, nos termos da qual “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”, destaco que os julgadores administrativos que exercem suas funções nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não se sujeitam a observância obrigatória às súmulas editadas por aquela Corte.

Ademais, o alcance da Súmula CARF nº 105 é matéria controvertida inclusive no próprio CARF, conforme evidencia recente decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), proferida na sessão de 2 de março de 2016 e consubstanciada no Acórdão 9101-002.251, julgamento em que prevaleceu o entendimento de que a Súmula do CARF nº 105 referia-se à redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que determinava a mesma base de cálculo para multa isolada e de ofício, qual seja a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição” O conselheiro relator Marcos Aurélio Valadão entendeu que a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição” não se confunde com “o valor de pagamento mensal”, inexistindo, portanto, qualquer identidade, pessoal ou material, entre as multas.

Com efeito, trata-se de penalidades distintas e autônomas, que devem ser aplicadas cumulativamente, caso verificadas ambas as hipóteses de incidência.

Ocorre que, em relação ao mês de dezembro, a base de cálculo estimada com base em balancete de redução coincide com a base de cálculo apurada no encerramento do período anual, ou seja, se a diferença de tributo foi considerada no lançamento de ofício do ajuste anual encerrado em 31 de dezembro, essa mesma diferença não poderia ter sido considerada na estimativa apurada por balancete também em 31 de dezembro.

Assim, entendo ser indevida a multa isolada aplicada nos presentes autos sobre a estimativa não apurada/paga no balancete de dezembro, não em razão da impossibilidade de cumulatividade das penalidades, mas por conta do descabimento da estimativa de dezembro correspondente à glosa fiscal.

Portanto, ainda que não tenha sido elaborado um voto vencedor, o entendimento que prevaleceu na Turma *a quo* não foi o que constou do Voto do Relator, mas sim da Declaração de Voto acima reproduzida.

Dessa forma, o entendimento que fundamentou a exoneração do crédito tributário foi o seguinte: a base de cálculo estimada em dezembro a partir de balancete de suspensão ou redução coincide com a base de cálculo apurada no encerramento do período anual, dessa forma, “se a diferença de tributo foi considerada no lançamento de ofício do ajuste anual encerrado em 31 de dezembro, essa mesma diferença não poderia ter sido considerada na estimativa apurada por balancete também em 31 de dezembro”.

Com a devida vênia, com esse entendimento não se pode concordar, pelo simples motivo de que a legislação que determina o pagamento das estimativas mensais em nenhum momento excepciona o recolhimento referente ao mês de dezembro. Desse modo, ainda que a estimativa devida em dezembro tenha exatamente mesmo valor do tributo apurado em base anual (o que não é o caso do presente processo), o recolhimento deve ser feito a título de estimativa mensal até o último dia do mês subsequente, e o ajuste anual realizado normalmente. Essa é a regra.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de manter a glosa do ágio e a imposição das multas isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais, inclusive para a CSLL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco

Declaração de Voto

Conselheiro Murillo Lo Visco

No presente caso, votei contra a i. Relatora pela manutenção da glosa da amortização do ágio, mas acompanhei seu voto para dar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao pedido de afastamento da qualificação da multa de ofício. Com esta Declaração de Voto pretendo, apenas, reduzir a termo as observações que apresentei aos demais membros da Turma para justificar meu voto pelo afastamento da qualificação da multa de ofício.

Sempre que me deparo com a matéria que compõe o presente litígio, primeiro procuro analisar se a operação societária realizada apresenta as características necessárias ao enquadramento na hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, em especial a confusão patrimonial entre o real investidor e o investimento efetivamente adquirido com ágio. Depois, analiso se esteve presente o dolo exigido pela Lei nº 9.430, de 1996, para exasperar a penalidade.

Inclusive, nesse sentido já se manifestou na tribuna o i. representante da Fazenda Nacional que acompanhou este julgamento, ao afirmar que uma coisa é a falta de enquadramento no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que autoriza o aproveitamento do ágio, outra é dolo na conduta dos agentes, deixando claro que é plenamente possível a infração existir sem que o dolo esteja presente. Entendo que esse é o caso dos autos.

Para votar no sentido do afastamento da qualificação da multa de ofício neste processo, foi determinante para mim o fato de que a estrutura adquirida pela Recorrente era, em essência, semelhante àquela que existia antes de iniciadas as operações societárias ora sob exame. Em outras palavras, a segregação do investimento em uma nova holding não alterou, em essência, a estrutura que antes existia: no início, a participação de 37% da QUINSA estava sob a titularidade de uma holding (a BAC); e depois de segregado o investimento, a participação adquirida manteve-se sob a titularidade de uma holding, ainda que outra (a BAH).

A meu ver, não há nada de anormal na segregação de um investimento para fins de viabilizar sua alienação. Muito pelo contrário, percebo que se trata de prática comum em especial nos casos em que a holding originalmente titular do investimento possui outros negócios e participações.

A segregação de um investimento em uma holding criada especificamente para viabilizar a alienação é uma decisão empresarial legítima e habitual, que de forma alguma deve ser tida, por si só, como fraudulenta.

Por outro lado, se o arranjo utilizado não permitiu o enquadramento na hipótese do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, há uma consequência específica, que é exigência dos tributos apurados com base nos valores das amortizações indevidamente aproveitados, acompanhados de multa de 75%.

Em síntese, como no presente caso a Recorrente (que é a real investidora) atingiu seu objetivo sem que a estrutura no grupo alienante tenha sido essencial ou artificialmente alterada (afinal, a participação de 37% na QUINSA estava como uma holding antes, e assim permaneceu até ser adquirida), entendo que não se encontram presentes as circunstâncias exigidas pela Lei para fins de exasperar a multa de ofício, ainda que o aproveitamento do ágio tenha sido indevido.

Isto posto, entendo que não restou caracterizada a hipótese legal prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de modo que votei no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício.

São essas as razões desta declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco