



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720065/2018-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.311 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente AMBEV S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DE DECISÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ANALISADO. PROCEDÊNCIA DO RECURSO.

É nula, por ausência de motivação, a decisão que deixa de analisar um dos fundamentos invocados pelo contribuinte em sua impugnação e que, de forma autônoma, é capaz de infirmar a conclusão alcançada pelo órgão julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, anular a decisão recorrida, determinando o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento (1ª Instância) para ser prolatado novo Acórdão que aprecie todas as infrações imputadas e as alegações da contribuinte em sua impugnação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu – Relatora

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).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n. 09-69.838 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora em sessão de 21 de fevereiro de 2019 (fls. 7.498 – 7.601)¹, que julgou improcedente a impugnação (fls.

¹ Numeração das folhas conforme processo digital

3.633 – 3.707) apresentada pela contribuinte acima identificada e manteve os créditos tributários de IRPJ e CSLL exigidos relativos ao ano-calendário de 2013, nos seguintes montantes:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
	Cód. Receita Cart	Valor	Valor
IMPOSTO	2917	290.653.866,10	Valor
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2018)		145.530.390,75	Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		435.980.799,15	Valor
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		872.165.056,00	Valor
Valor por Estorno			
OITOCENTOS E SETENTA E DOIS MILHÕES, CENTO E SESSENTA E CINCO MIL, CINQUENTA E SEIS REAIS			
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
	Cód. Receita Cart	Valor	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	104.635.391,79	Valor
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2018)		52.390.940,66	Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		156.953.087,88	Valor
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		313.979.420,13	Valor
Valor por Estorno			
TREZENTOS E TREZE MILHÕES, NOVECENTOS E SETENTA E NOVE MIL, QUATROCENTOS E VINTE REAIS E TREZE CENTAVOS			

Informações Preliminares

1. 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. Desse modo, no relatório deste acórdão, ambas serão denominadas "AMBEV".

2. As provas que embasam o Auto de Infração são emprestadas do Processo Administrativo Fiscal (PAF) n. 16561.720111/2017-77 que trata das infrações que envolvem a controlada AMBEV LUXEMBURGO no ano-calendário de 2012. A fiscalização visa a demonstrar que a Ambev realizou uma série de operações societárias, com participação de empresas sediadas no exterior, que resultaram em amortizações de ágios fundamentados em rentabilidade futura (*goodwill*) nos resultados das controladas pela Ambev, Labatt Holding A/S², sediada na Dinamarca e Ambev Luxemburgo, sediada em Luxemburgo.

3. O acórdão, ora recorrido, ressalta preliminarmente que **a matéria atinente ao imposto pago em 2013 pela AMBEV LUXEMBURGO, lastreada no processo nº 16561.720068/2018-21, já foi objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal**, tendo sido a impugnação apresentada pela contribuinte, julgada improcedente, por meio do Acórdão 09-

² O Termo de Verificação Fiscal esclarece que a Labatt Holding A/S teve sucessivas denominações, desde sua constituição: (i) ApS Kbil 17 Nr. 1769; (ii) Labatt Holding ApS; e, (iii) Labatt Holding A/S. Por esta razão, a sociedade dinamarquesa foi indistintamente tratada como Labatt Holding ApS, Labatt Holding A/S ou ainda como Labatt AS naquele TVF. Neste relatório, usaremos apenas a denominação LABATT HOLDING A/S para todas as fases da empresa.

069.400. Dessa feita, o presente processo administrativo trata, essencialmente, da composição dos valores que lastrearam a tributação auferida pela AMBEV LUXEMBURGO no exterior, sobretudo influenciando a sua apuração.

Da Autuação

4. O auto de infração foi lavrado em decorrência da fiscalização ter entendido que a AMBEV não disponibilizou no Brasil, para fim de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2013, o devido lucro auferido pela sua controlada AMBEV LUXEMBURGO, domiciliada no exterior, na proporção do percentual de participação detidos pela AMBEV.

5. Os autos de infração do presente processo estão enquadrados nos seguintes dispositivos legais:

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme TVF:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	405.599.190,14	150,00
31/12/2013	757.016.274,30	150,00

Enquadramento Legal - Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 277 e 278 do RIR/99;

Arts. 251 e 394 do RIR/99, combinado com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01

Art. 1º da Lei nº 9.532/97, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.959/00 e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL INFRAÇÃO: LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme TVF:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	405.599.190,14	150,00
31/12/2013	757.016.274,30	150,00

Enquadramento Legal - Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

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

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.

Das Infrações Referentes à Ambev Luxemburgo no Ano 2013

6. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls.3.587), a DIPJ da AMBEV, para o ano-calendário de 2013 apresenta o seguinte resultado antes do imposto de renda para a sua controlada direta - Ambev Luxemburgo, na qual detém 89,83% de participação:

Tabela 11 – Resultado da empresa controlada direta (89,83%) Ambev Luxemburgo no ano-calendário de 2013 segundo a DIPJ da incorporada COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV

ANO-CALENDÁRIO	RESULTADO DIPJ (R\$)	PERCENTUAL PART. SOC. (%)
2013	2.923.033.000,00	89,83

7. Levando-se em conta percentual de 89,83% sobre o lucro de R\$ 2.923.033.000,00, obtém-se o valor de R\$ 2.625.760.543,90.

8. Contudo, na DIPJ da Ambev para o ano-calendário de 2013 (fls. 1.927/2.315), consta que foi disponibilizado o valor de R\$ 2.220.161.353,76, referente ao resultado da AMBEV LUXEMBURGO.

9. Intimada a apresentar esclarecimentos, a AMBEV anexou documentação demonstrativa da composição dos lucros da AMBEV LUXEMBURGO oferecidos à tributação no Brasil no ano-calendário de 2013, esclarecendo em sua resposta às fls. 2.316 – 2.327, que:

10. O valor dos lucros oferecidos à tributação no Brasil corresponde ao lucro líquido depois dos impostos (ou seja, o lucro distribuível) somado a todo o Imposto de Renda pago no ano corrente pela controlada e suas subsidiárias que é passível de aproveitamento no Brasil.

11. De acordo com o entendimento da contribuinte sobre a aplicação da Lei 9.249/2005 e da IN 213/2002, para determinação dos lucros que serão disponibilizados para tributação no Brasil, a controladora deve somar ao lucro líquido da empresa controlada todo o valor do imposto efetivamente pago proporcionalmente à sua participação nas subsidiárias, e não somada a despesa de imposto de renda proporcional à participação nas subsidiárias.

12. Segundo a resposta da AMBEV, tal procedimento se deve *“porque o valor da despesa do Imposto de Renda indicado na demonstração financeira da controlada abrange outros valores além do imposto efetivamente pago, na medida em que, de acordo com as normas internacionais de contabilidade – IFRS, bem como a norma contábil brasileira CPC-32, a linha de despesas de Impostos sobre a Renda engloba tanto o imposto do ano corrente, como o imposto diferido”*. Desse modo, o imposto de renda corrente corresponde ao imposto a ser pago em curto prazo.

13. A AMBEV esclarece ainda que, *“o valor do imposto de renda corrente não necessariamente corresponderá ao valor de imposto de renda pago que foi adicionado ao lucro líquido passível de utilização no Brasil, uma vez que, em alguns países, em função das particularidades de suas próprias legislações tributárias, o pagamento se efetiva após o fechamento da Declaração de Renda no Brasil, e, portanto, não é considerado pela controladora, neste caso a Intimada, como imposto pago para estes fins no Brasil”*.

14. E acrescenta: *“o imposto de renda diferido corresponde ao reconhecimento contábil de despesa ou receita de imposto pelo regime de competência, pois determinadas receitas ou despesas somente serão tributáveis ou dedutíveis em períodos*

subsequentes, mas contabilmente devem ter seu efeito tributário reconhecido no momento em que estas receitas e despesas são reconhecidas. Em outras ocasiões, tem-se o efeito da tributação ou dedutibilidade sobre receitas ou despesas de períodos anteriores, e neste momento estas são contabilmente revertidas, porque já reconhecidas contabilmente no momento em que a receita ou despesa foi reconhecida no resultado. Em resumo, são as chamadas diferenças temporárias entre a base fiscal e a base contábil.”

15. A fiscalização, contudo, entende que o § 7º do art. 1º da IN SRF 213/2002, é literalmente claro ao determinar que os lucros auferidos no exterior a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL deverão ser considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem:

“§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.”

16. Por esse motivo, a fiscalização constituiu, de ofício, créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$ 405.599.190,14, em decorrência da diferença não disponibilizada dos lucros auferidos pela AMBEV LUXEMBURGO, de acordo com o disposto no artigo 25, § 2º, inciso II, e § 4º, da Lei nº 9.249/95, bem como o artigo 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002 (fls. 103 do TVF).

17. Além disso, segundo a fiscalização, a demonstração financeira de 2013 da Ambev Luxemburgo (fls. 1897/1921) indica que o lucro apurado por esta sociedade estrangeira (investidora) foi reduzido em decorrência de amortizações dos ágios referentes às investidas Labatt Brewing Company Limited (“LABATT”) e Quilmes International Bermudas Ltd. (“QUIB”)³ no valor total de R\$ 842.721.000,00.

18. As amortizações do ágio realizadas pela AMBEV LUXEMBURGO, que teriam reduzido o resultado apurado na demonstração financeira de 2013 foram assim indicadas:

Investida	Amortização de ágio em 2013 (R\$)
Labatt Brewing Company Limited	808.966.000,00
Linthal S.A.	33.755.000,00
TOTAL	842.721.000,00

Tabela 16 - Amortizações dos ágios contabilizadas em 2013 pela **Ambev Luxemburgo**

19. A fiscalização, contudo, utilizando-se das provas do Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720111/2017-77, entendeu que o conjunto de operações por meio

³ Na demonstração financeira de 2013 da AMBEV LUXEMBURGO, o ágio amortizado referente à QUILMES INTERNATIONAL BERMUDAS é apresentado como ágio LINTHALS.A., devido à incorporação da QIB pela AMBEV LUXEMBURGO, que passa a ter a LINTHALS.A como sua controlada direta, conforme explicado pela AMBEV nos docs. de fls. 2328-2341.

das quais o grupo Ambev transferiu os ágios da Labatt Brewing Company Limited e da Quilmes International Bermudas Ltd para a AMBEV LUXEMBURGO não teve substância econômica ou propósito negocial e, por esse motivo, as considerou ilícitas, constituindo, de ofício, créditos do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$ 757.016.274,30, artigo 25, § 2º, inciso II, e § 4º, da Lei nº 9.249/95:

Amortizações de ágio indevidamente deduzidas pela Ambev Luxemburgo em 2013	R\$ 842.721.000,00
Percentual de participação da Ambev	89,83%
Lucros ilícitamente não disponibilizados pela Ambev em 2013	R\$ 757.016.274,30

Da Criação da AMBEV Luxemburgo

20. Em 17/12/2012, a AMBEV LUXEMBURGO foi constituída pela LABATT HOLDING A/S, sociedade domiciliada na Dinamarca, que integralizou na AMBEV LUXEMBURGO a totalidade de suas participações nas seguintes empresas: 100% das ações da empresa canadense, Labatt Brewing Company Limited ("LABATT"), 100% das ações da Quilmes Internacional Bermudas Ltd ("QIB"), sociedade constituída nas Bermudas e 100% das ações da Ampar BBVA ("AMPAR"), sociedade belga, perfazendo, desta maneira, uma contribuição no valor total de R\$ 1.581.683.772,00.

21. No ato da integralização do capital na AMBEV LUXEMBURGO, esta contabilizou um ágio na emissão de ações ("*share premium*") no valor de R\$ 14.235.153.945,00, totalizando, assim um capital de R\$ 15.816.837.717,00 (obtido pela soma do valor do capital social integralizado de R\$ 1.581.683.772,00 mais o valor do ágio na emissão de ações no valor de R\$ 14.235.153.945,00). Ressalta-se que desse total, o montante de R\$ 9.437.938.833,00 correspondia a um ágio (*goodwill*) relativo à LABATT e o valor de R\$ 610.403.820,00 correspondia a um ágio (*goodwill*) referente à QIB.

22. A LABATT HOLDING A/S integralizou na AMBEV LUXEMBURGO os investimentos nas sociedades canadense, bermudense e belga (acrescidos dos respectivos ágios, no caso das sociedades canadense e bermudense) pelos mesmos valores então contabilizados naquela sociedade dinamarquesa, conforme comprovam as suas demonstrações financeiras correspondentes ao período de 01/01/2012 a 30/11/2012 (fls. 340/345).

23. Em 20/12/2012, três dias após a integralização do capital na AMBEV LUXEMBURGO, a LABATT HOLDING A/S transferiu a totalidade de suas 1.581.683.772 ações da AMBEV LUXEMBURGO para a AMBEV (1.420.754.718 ações) e para a Cervejarias Reunidas Skol Caracu S.A. (160.929.054 ações), culminando com a liquidação da LABATT HOLDING A/S.

24. O número de ações da AMBEV LUXEMBURGO transferido em 20/12/2012 para a AMBEV permitiu que esta companhia brasileira passasse a deter o percentual

de participação de 89,83% do capital da sociedade luxemburguesa (o mesmo percentual de participação informado AMBEV em sua DIPJ nos anos-calendários de 2012 e 2013).

25. A representação gráfica da operação foi assim construída:

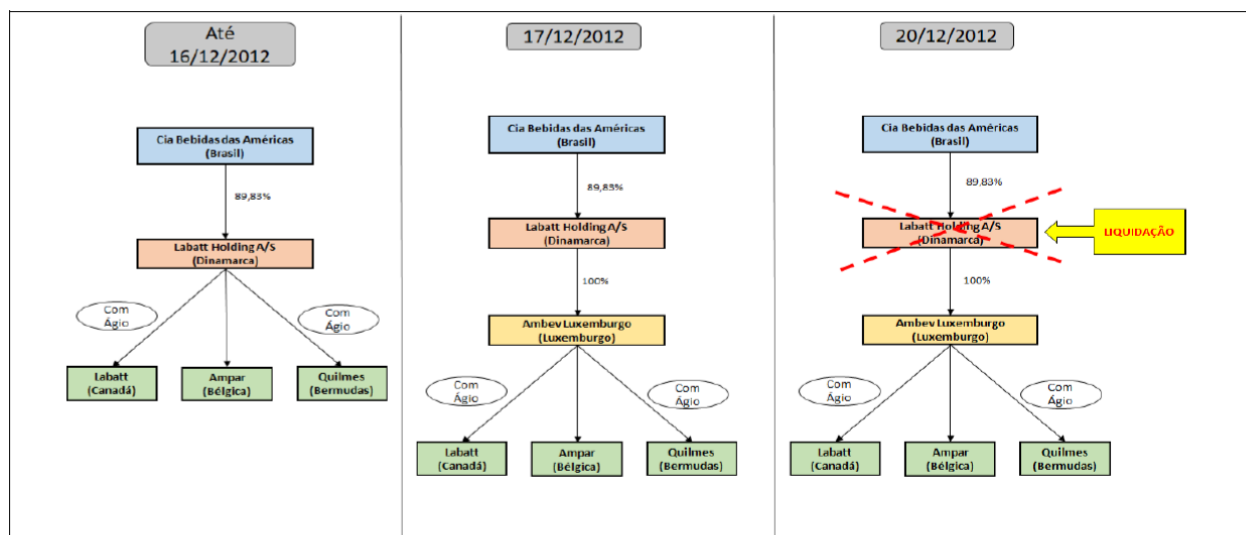


Figura 1 – Constituição da Ambev Luxemburgo e liquidação da Labatt Holding A/S

Da amortização do ágio relativo à LABATT pela AMBEV Luxemburgo

26. Segundo o TVF, o ágio relativo à canadense Labatt Brewing Company Limited (“LABATT”) remonta à transação ocorrida em 2004, envolvendo o grupo AMBEV e o grupo belga INTERBREW, onde foram celebrados dois acordos: o Contratos de Incorporação e o Contrato de Contribuição e Subscrição. Resumidamente, por meio dessa transação, os então controladores da AMBEV permutaram suas ações, tornando-se acionistas da INTERBREW, que passou a controlar a AMBEV.

27. Ao mesmo tempo e como parte indissociável da operação idealizada pelos controladores dos dois conglomerados, foi acordada a incorporação da sociedade bahamense LABATT BREWING CANADA HOLDING LTD (“MERGECO”), uma subsidiária integral do grupo belga e controladora indireta da LABATT, pela AMBEV, que em contrapartida emitiu novas ações e as cedeu a uma empresa do grupo INTERBREW. A operação pode ser visualizada por meio da seguinte demonstração gráfica:

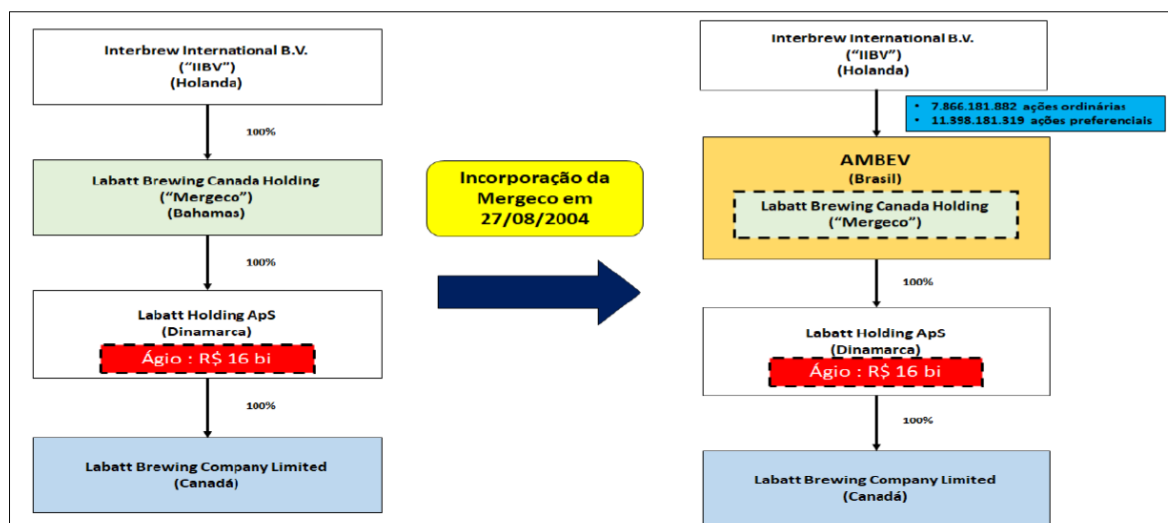


Figura 5 – Incorporação da Labatt Brewing Canada Holding pela Ambev

28. A fiscalização ressalta que a AMBEV não registrou em suas demonstrações financeiras individuais qualquer ágio quando da incorporação da MERGECO. Isso ocorreu porque o ágio relativo à LABATT já estava antes registrado na LABATT HOLDING A/S e, de maneira reflexa, na MERGECO (via equivalência patrimonial).

29. A fiscalização também acrescenta que o custo de aquisição das ações da AMBEV recebidas pela INTERBREW em troca das ações da MERGECO já contemplava o reflexo do ágio anteriormente reconhecido na LABATT HOLDING A/S.

30. O custo de aquisição da INTERBREW (CAD\$ 6,4 bilhões) decorreu do pagamento feito com ações da MERGECO, as quais foram precificadas em razão da LABATT HOLDING A/S ter em seu ativo um ágio de mais de R\$ 16 bilhões, já que pelo mecanismo contábil da equivalência patrimonial, o patrimônio líquido da LABATT HOLDING A/S necessariamente estaria refletido na sua controladora INTERBREW.

31. Para entender melhor a formação do ágio relativo à LABATT, a fiscalização solicitou que a AMBEV (i) explicasse detalhadamente como e quando a investidora LABATT HOLDING A/S reconheceu o investimento na LABATT pelo valor de mercado; (ii) apresentasse os laudos que ampararam o reconhecimento – na investidora LABATT HOLDING A/S – do investimento na LABATT pelo valor de mercado; (iii) explicasse e apresentasse a contabilização desse reconhecimento do investimento na LABATT pelo valor de mercado; (iv) demonstrasse o surgimento do ágio de aproximadamente R\$ 16 bilhões, contabilizado na investidora LABATT HOLDING A/S; e (v) apresentasse um demonstrativo de todas as amortizações desse ágio realizadas pela LABATT HOLDING A/S até a extinção desta investidora dinamarquesa e demonstrar o saldo do ágio não amortizado que foi transferido à AMBEV LUXEMBURGO e que passou a ser então amortizado por essa sociedade luxemburguesa.

32. Diante das informações e dos documentos apresentados pela AMBEV, a fiscalização concluiu que o reconhecimento do investimento na LABATT a valor de mercado ocorreu quando a LABATT HOLDING A/S recebeu o aporte de capital realizado pela INTERBREW com as ações da própria LABATT. Consequentemente, foi nesse momento que se deu o surgimento do ágio, ainda que apenas formalmente contabilizado como investimento na LABATT HOLDING A/S.

33. A fiscalização acrescenta que a INTERBREW era a única acionista da LABATT HOLDING A/S no momento do aporte de capital com a totalidade das ações da canadense LABATT. Assim, a operação da qual resultou o surgimento do ágio na LABATT HOLDING A/S pode ser assim simplificada representada:

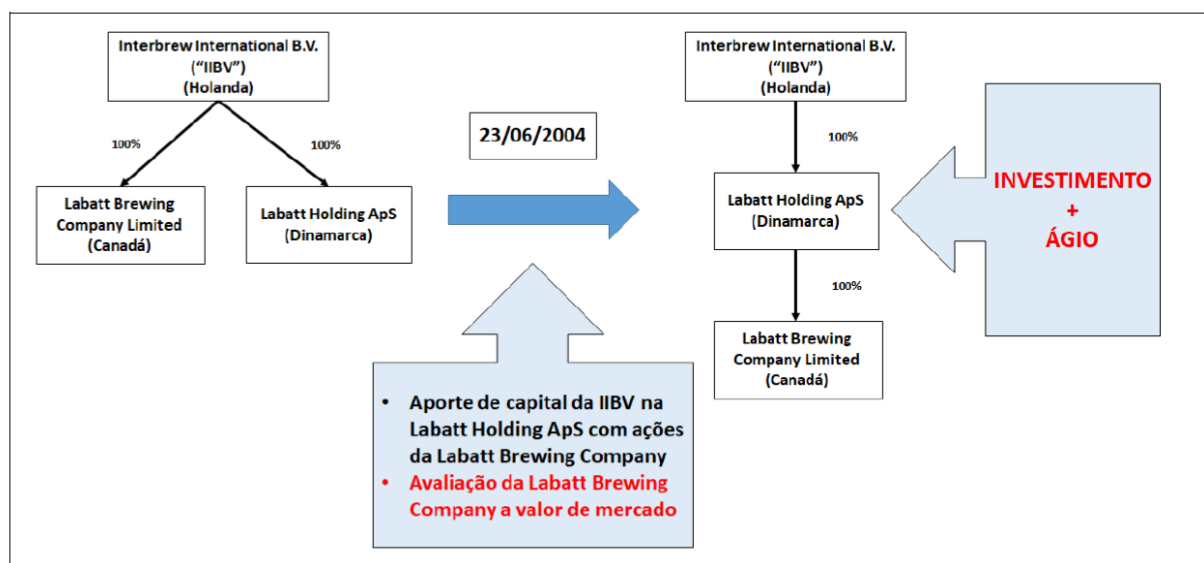


Figura 6 – Operação da qual resultou o registro do ágio na Labatt Holding ApS

34. De acordo com a análise realizada pela fiscalização sobre a operação, esta inferiu que os grupos AMBEV e INTERBREW intencionalmente acordaram que o ágio decorrente da transação envolvendo a cervejaria canadense seria estrategicamente reconhecido na LABATT HOLDING A/S, para diminuir o valor tributável do lucro no Brasil. Isso porque o surgimento desse ágio ocorreu em junho de 2004, após a celebração dos já referidos Contratos de Incorporação e de Contribuição e Subscrição entre a INTERBREW e a AMBEV.

35. A fiscalização reconhece que a transação foi realizada entre partes independentes, e que seria “*defeso à autoridade fiscal imiscuir-se na reorganização de grupos empresariais*”, não podendo “*obstaculizar que conglomerados empresariais adotem a melhor conformação que lhes aprouver ou mesmo desconsiderar efeitos jurídicos de transações legítimas*”, desde que respeitados os “*ditames legais*”.

36. Alega, contudo, que “*impõe-se à administração tributária não só apontar atos negociais sem substância econômica e cujo evidente objetivo esteja estritamente*

vinculado a uma ilícita redução dos tributos devidos (tal qual no caso presente), mas também exigir dos sujeitos passivos envolvidos os créditos tributários que, por meio de ilegais e artificiosas manobras, forem evadidos em detrimento de toda a coletividade.”

37. Desse modo, a fiscalização desenvolveu o seguinte raciocínio no TVF:
- a) A aquisição da cervejaria canadense LABATT pela Ambev foi uma das operações que compunha a transação realizada.
 - b) De fato, foi a Ambev, que “*materialmente pagou em agosto de 2004 – por meio das ações que emitiu – um ágio pela cervejaria canadense então pertencente ao grupo belga*”
 - c) Reconhece que os grupos AMBEV e INTERBREW são grupos independentes e que a administração tributária não poderia se opor ao pagamento de um ágio nessa aquisição, uma vez que as empresas podiam livremente fixar um preço pelo ativo (a cervejaria canadense) objeto da negociação.
 - d) Que a fiscalização não questiona a possibilidade da AMBEV ter pago um ágio pela LABATT, contudo acredita que houve artificialidade na operação ajustada entre os grupos empresariais que deu origem à contabilização do ágio, por isso o fisco “refuta” os efeitos tributários decorrentes da “transferência”/“deslocamento” do ágio da AMBEV para a LABATT HOLDING A/S.
 - e) A AMBEV, ao adquirir a participação, ainda que indireta, na cervejaria canadense, seria a real adquirente da cervejaria canadense LABATT e o grupo INTERBREW, o alienante dessa participação. Assim, se em decorrência do preço pactuado entre os grupos empresariais surgiu um ágio, este só poderia ser registrado originariamente pela adquirente (AMBEV) da participação negociada **conforme determinação do caput do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77**, não sendo possível que a LABATT HOLDING A/S o fizesse.
 - f) Aduz o fisco que a operação foi, na verdade, uma “antecipação” do registro do ágio na própria sociedade controladora da cervejaria canadense (LABATT HOLDING A/S) a ser logo em seguida adquirida pela AMBEV.
 - g) Que “*a reavaliação da cervejaria canadense – e a(o) conseqüente “transferência”/“deslocamento” do ágio – não se revestiu de qualquer justificativa econômica e/ou comercial*”
 - h) Houve conluio entre a AMBEV e INTERBREW uma vez que a partir de 03/03/2004 os grupos AMBEV e INTERBREW formalmente contraíram obrigações em decorrência do contrato então firmado, no qual já estava previsto o arranjo societário em que, ao final da operação, surgiria um ágio

ilegitimamente registrado na sociedade dinamarquesa, o qual os dois grupos empresariais já tinham pleno controle e conhecimento de todas as consequências daí advindas. Isso porque a INTERBREW passou a deter “68,4% do capital votante e 49,1% do capital total da Ambev. Como os lucros do exterior disponibilizados no Brasil pela Ambev seriam reduzidos em consequência das amortizações do ágio nas investidas dinamarquesa e luxemburguesa, a INTERBREW como subsequente controladora da AMBEV, seria um beneficiário direto dessa redução tributária.

- i) *“Caberia à AMBEV, como verdadeira adquirente da LABATT, reconhecer em suas demonstrações individuais o ágio pago pela estrutura de controle da cervejaria canadense. A contabilização de um ágio pago pela Ambev seria plenamente justificável, haja vista a operação ter sido realizada entre partes até então independentes (grupos Ambev e Interbrew), conhecedoras do negócio e livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação. Se o negócio tivesse assim se concretizado, não poderia a administração tributária repudiar esse ágio pago e contabilmente reconhecido pela Ambev, bem como suas decorrentes consequências fiscais”.*
- j) No entanto, as condições previstas na legislação brasileira para amortização do ágio não foram verificadas, uma vez que o investimento na cervejaria canadense não foi até hoje alienado ou tampouco “absorvido” pela AMBEV (“confusão patrimonial”). E se a cervejaria canadense permanecesse indefinidamente nessa mesma situação, esse ágio, caso mantidas as atuais condições impostas pela legislação, não poderia ser tributariamente recuperado no Brasil.
- k) Como a criação da LABATT HOLDING A/S fez parte da reorganização do grupo INTERBREW, a avaliação a mercado das ações da LABATT e o reconhecimento do ágio antes da combinação de negócios com a Ambev também constituíram outra “parte” da reorganização societária *in casu*. Isso levou o fisco à conclusão de que a LABATT HOLDING A/S assumiu o papel de verdadeira empresa-veículo, utilizada para a transferência do ágio.
- l) Que os motivos fornecido pela AMBEV para a mudança do país de domicílio da *holding* detentora da LABATT, da Dinamarca para Luxemburgo seriam: (i) Luxemburgo está localizado mais ao centro da Europa, localização geográfica mais acessível do que a Dinamarca; (ii) a legislação societária de Luxemburgo e a rede de tratados/convenções contra dupla tributação da renda assinados por Luxemburgo, privilegiam a escolha do país como domicílio para holdings de investimentos, tanto que o país é sabidamente uma escolha comum de investidores brasileiros para este fim; (iii) que em 2012 a legislação tributária da Dinamarca foi alterada para prever que, a partir de 2013, haveria retenção

de imposto de renda na fonte sobre remessas de dividendos por holdings de investimentos dinamarquesas a controladoras no exterior; (iv) que ainda que, nos termos do art. 26 da Lei 9.249/95, o imposto retido na fonte da Dinamarca pudesse ser compensado com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil, a retenção seria ineficiente do ponto de vista econômico, porque prejudicaria o fluxo de caixa da AMBEV. Como a legislação de Luxemburgo não exige este tipo de retenção na fonte, a AMBEV não precisaria sofrer a retenção para depois recuperar o imposto retido.

- m) A fiscalização considerou os propósitos sociais das operações realizadas não relevantes, colocando-as em um “plano secundário”, entendendo que a questão tributária foi determinante para a escolha da estrutura empresarial implementada.

Da amortização do ágio relativo à QIB pela AMBEV Luxemburgo

38. Outro ponto destacado pela fiscalização foram as amortizações do ágio (*goodwill*) relativo à QUILMES INTERNATIONAL BERMUDAS LTD (“QIB”), que acabaram por reduzir os lucros apurados pela AMBEV LUXEMBURGO no ano-calendário de 2013.

39. Para se verificar como o ágio relativo à QIB havia se formado, a fiscalização intimou a AMBEV a apresentar a documentação pertinente e, por meio da qual a AMBEV confirmou que o *goodwill* amortizado pela LABATT HOLDING A/S e pela AMBEV LUXEMBURGO não se referia à QIB, mas sim à controladora da QIB, a QUINSA.

40. O capital da QUINSA, em estava assim distribuído

QUINSA		Evolução Classe A	Evolução Classe B	Total
Dunvegan	32,99%	232.219.147	124.647.310	356.866.457
NCAQ	24,39%	-	263.889.140	263.889.140
AmBev	7,91%	3.136.001	82.383.160	85.519.161
BAH (Ambev)	34,53%	373.520.000	-	373.520.000
Outros	0,19%	1.059.862	975.620	2.035.482
	100,00%	609.935.010	471.895.230	1.081.830.240

41. Em junho de 2007, a BAH, controladora da QUINSA, foi incorporada pela AMBEV e o quadro acionário da QUINSA ficou assim simplificado:

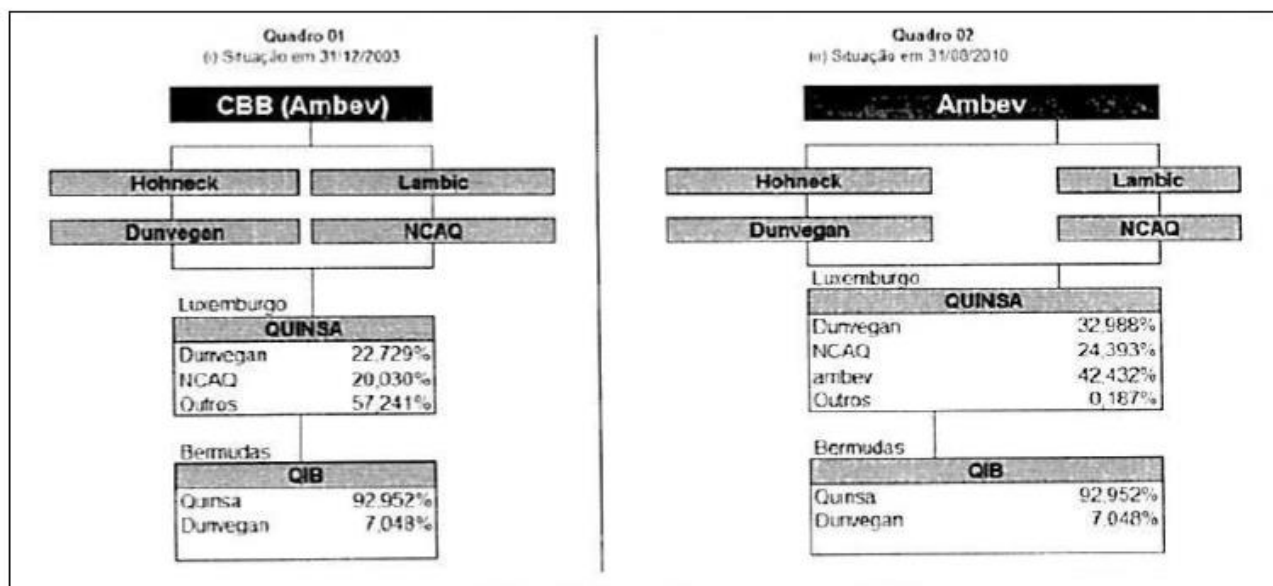


Figura 8 – Organogramas da Quinsa no início das aquisições pelo grupo Ambev e antes do aporte na Labatt

42. A fiscalização concluiu que como a NCAQ e a DUNVEGAN pertenciam integralmente ao grupo AMBEV, no final de 2008, este grupo empresarial detinha aproximadamente 99,81% do capital social da QUINSA. O organograma apresentado também compreende a estrutura societária em 31/08/2010, momento anterior ao aporte realizado pela AMBEV, pela NCAQ e pela DUNVEGAN no capital da LABATT HOLDING A/S com ações da QUINSA e da QIB.

43. A AMBEV também informou que houve o pagamento de ágio nessas aquisições de ações da QUINSA e que as operações das quais resultou o pagamento de ágio não foram realizadas entre empresas do grupo AMBEV.

44. A partir da análise dos livros Razão da conta n.º 13800102 da ECD da AMBEV do ano de 2010, bem como por consultas ao sistema ERP, a fiscalização extraiu algumas conclusões:

(a) Apenas a DUNVEGAN e a AMBEV registravam, na data da transferência para a LABATT HOLDING A/S, ágio em relação aos seus investimentos na QUINSA. A NCAQ não registrava ágio em relação ao investimento que ela detinha na QUINSA;

(b) A DUNVEGAN detinha, além do investimento na QUINSA, um investimento na QIB que também foi transferido para a LABATT HOLDING A/S, conforme será demonstrado adiante. Não havia, em relação a esse investimento na QIB, o registro de ágio;

(c) O “saldo líquido total” dos ágios relativos à QUINSA, no valor de R\$ 865.604.837,63, transferido pela AMBEV e pela DUNVEGAN para a LABATT HOLDING A/S, pode ser assim resumidos (valores expressos em reais):

	Ambev	Dunvegan
(+) Agio (conta nº 13800102)	506.892.828,18	1.119.542.254,65
(-) Amortizações (conta nº 13800502)	220.683.796,90	917.092.083,16
(+) Reversões (conta nº 13800599)	142.540.414,46	234.405.220,40
(=) "Saldo líquido" do ágio transferido	428.749.445,74	436.855.391,89
SALDO LÍQUIDO TOTAL	865.604.837,63	

Tabela 11 – "Saldos líquidos" dos ágios relativos à Quinsa transferidos para a Labatt Holding A/S

45. Ressalta-se que o “valor líquido contabilizado” dos investimentos na QUINSA e na QIB detidos pela AMBEV, pela NCAQ e pela DUNVEGAN no momento em que esses investimentos foram transferidos para a LABATT HOLDING A/S (valores expressos em reais) eram os seguintes:

	Ambev	Dunvegan	NCAQ	Total
Valor patrimonial do investimento na Quinsa	621.304.397,63	493.015.016,57	357.171.190,63	1.461.490.604,83
Valor patrimonial do investimento na QIB	0,00	100.991.757,46	0,00	100.991.757,46
"Saldo líquido" do ágio relativo à Quinsa	428.749.445,74	436.855.391,89	0,00	865.604.837,63
Total por empresa	1.050.053.943,37	1.020.762.165,92	357.171.190,63	2.427.987.199,92

Tabela 12 – Valores contabilizados no grupo Ambev antes da transferência dos investimentos para a Labatt

46. O ágio relativo à QUINSA, antes registrado pela AMBEV e por sua subsidiária uruguaia DUNVEGAN, foi transferido para a LABATT HOLDING A/S (e posteriormente para a AMBEV LUXEMBURGO), em decorrência do aumento de capital realizado pela AMBEV, pela NCAQ e pela DUNVEGAN com ações da QUINSA. As ações transferidas para a LABATT HOLDING A/S foram as seguintes:

	Ações transferidas para a Labatt Holding	Ações totais transferidas
NCAQ	26.388.914 ações Classe B da Quinsa	26.388.914 ações da Quinsa
Dunvegan	232.219.147 ações Classe A da Quinsa 12.464.731 ações Classe B da Quinsa 8.024.234 ações da QIB	244.683.878 ações da Quinsa 8.024.234 ações da QIB
Ambev	376.656.001 ações Classe A da Quinsa 8.238.316 ações Classe B da Quinsa	384.894.317 ações da Quinsa

Tabela 13 – Ações da Quinsa e da QIB transferidas para a Labatt Holding A/S

47. A fiscalização verificou que a AMBEV, a DUNVEGAN e a NCAQ materialmente “trocaram” os investimentos que detinham na QUINSA e na QIB por

investimentos na LABATT HOLDING A/S. No demonstrativo seguinte são sintetizados esses ativos “trocados”:

	Ações da Quinsa e da QIB transferidas para a Labatt Holding	Ações da Labatt Holding recebidas
NCAQ	26.399.914 ações da Quinsa	31.003.693 ações
Dunvegan	244.683.878 ações da Quinsa / 8.024.234 ações da QIB	91.297.616 ações
Ambev	394.894.317 ações da Quinsa	91.122.959 ações
Total de novas ações emitidas pela Labatt Holding		213.424.258 ações

Tabela 14 – Ações da Quinsa e da QIB cedidas e ações da Labatt Holding recebidas em “troca”

48. A partir da análise dos documentos apresentados, a fiscalização concluiu que os valores contábeis (aqui entendidos como os valores patrimoniais, calculados pelo MEP, acrescidos dos respectivos “saldos de ágio”) das ações da QUINSA e da QIB que a AMBEV, a NCAQ e a DUNVEGAN aportaram na LABATT HOLDING A/S coincidiam com os valores patrimoniais das ações recém-emitidas por esta sociedade dinamarquesa que foram cedidas a cada uma dessas sociedades do grupo AMBEV. Assim, a AMBEV e a DUNVEGAN – que eram, como visto, as duas sociedades que tinham registrado ágio em relação aos seus investimentos na QUINSA –, ao transferirem seus investimentos na sociedade luxemburguesa para a LABATT HOLDING A/S, receberam em “troca” investimentos na sociedade dinamarquesa no mesmo valor dos seus respectivos investimentos na QUINSA (e, portanto, sem qualquer registro de ágio).

49. No final de 2010, a LABATT HOLDING A/S tinha como sócios a própria AMBEV (89,9%), as uruguaias DUNVEGAN e NCAQ (7,5% e 2,6%, respectivamente)⁴, além da Jalua (uma subsidiária espanhola do grupo AMBEV com participação de 0,002%,).

50. O organograma do final de 2012 evidencia duas mudanças: (i) com a liquidação da LABATT HOLDING A/S em 20/12/2012, a QIB passou a ser uma subsidiária integral da AMBEV LUXEMBURGO; e (ii) a AMBEV LUXEMBURGO passou a ter como acionistas apenas sociedades brasileiras, quais sejam, a própria AMBEV (89,8%) e a Skol (10,2%), outra subsidiária brasileira do grupo AMBEV.

⁴ As antigas sócias uruguaias da LABATT HOLDING A/S foram substituídas por duas outras subsidiárias chilenas do grupo AMBEV (Hohneck Chile e Lambic Chile).

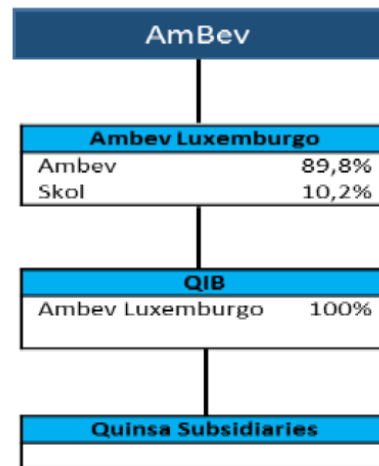


Figura 12 - Estrutura societária em 31/12/2012 (Formulário 20-F de 2012)

51. Por meio da análise dos documentos apresentados no PAF 16561.720111/2017-77 e emprestados a este processo, a fiscalização deduziu que o grupo AMBEV se utilizou da QUINSA (uma *holding* domiciliada em Luxemburgo) para controlar suas subsidiárias operacionais na Argentina e em outros países sul-americanos até o final do ano de 2010. Com a transferência da participação na QUINSA para a LABATT HOLDING A/S e a subsequente liquidação daquela sociedade luxemburguesa em dezembro de 2010, o controle das subsidiárias sul-americanas, antes realizado por vários anos pela *holding* QUINSA, passou a ser exercido pela *holding* dinamarquesa.

52. Para a fiscalização, essa “transferência” do controle da QIB e de suas subsidiárias, de uma *holding* (QUINSA) para outra (LABATT HOLDING A/S e posteriormente AMBEV LUXEMBURGO), teve o objetivo de promover o aproveitamento fiscal do ágio no Brasil, via TBU, pela amortização do *goodwill* no exterior e consequente redução do lucro disponibilizado no Brasil pela AMBEV.

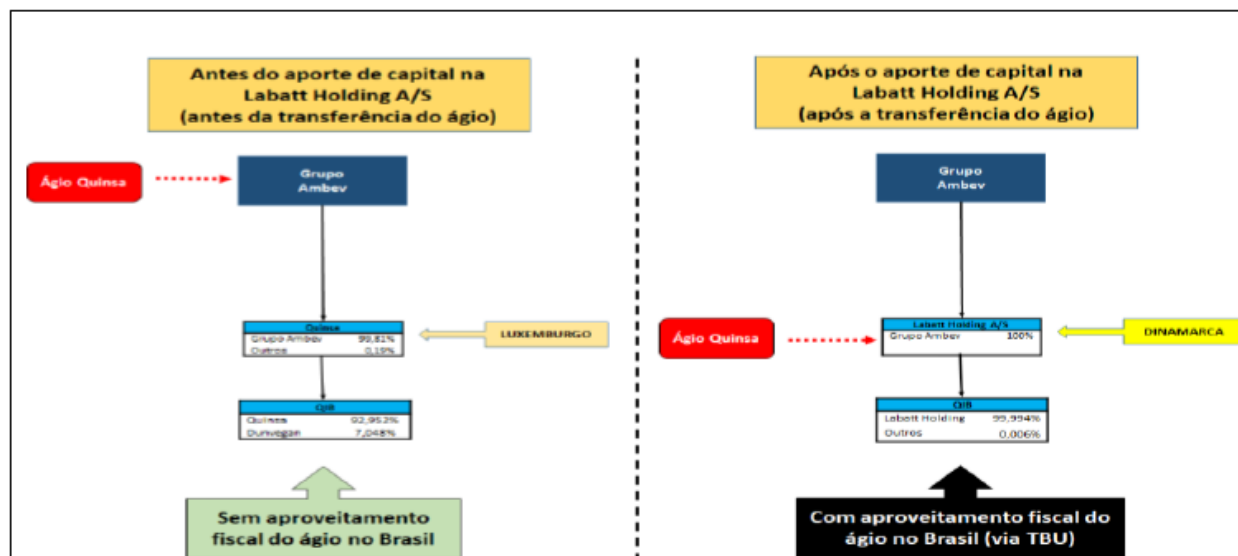


Figura 16 – Estruturas de controle da QIB e de suas subsidiárias antes e após o aporte na Labatt Holding A/S

53. A fiscalização, comparando as duas estruturas acima, não verificou uma simplificação da estrutura de controle da QIB e de suas subsidiárias, mesmo após a liquidação da QUINSA. A única alteração verificada em relação à estrutura de controle da QIB, foi a mudança do país de domicílio da *holding* de controle. Em decorrência desta mudança, o ágio pode ser transferido para a LABATT HOLDING A/S e passou a ser aproveitado fiscalmente no Brasil, porquanto a sua amortização reduzia os resultados da sociedade dinamarquesa e, por consequência, reduzia igualmente os lucros disponibilizados no Brasil por sua controladora nacional. Para a fiscalização, esse foi o motivo primordial para a mudança ocorrida.

Da Impugnação ao Auto de Infração

54. Diante da autuação lavrada, a AMBEV apresentou impugnação, a qual foi resumidamente descrita no acórdão ora recorrido, e que transcrevo abaixo:

Em sede de impugnação, a interessada, de início, mencionou que não merece prosperar o lançamento tributário, tendo em vista exclusivamente a disponibilização ficta dos lucros auferidos por controladas da interessada no exterior, nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e não qualquer evento concreto de disponibilização efetiva daqueles lucros.

Nesse sentido, em sintonia com o espírito das normas legais brasileiras que regulam a Tributação em Bases Universais, as instruções normativas que regulamentaram essa matéria sempre determinaram que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser feitas segundo as normas da legislação comercial dos respectivos países.

No caso dos autos, a interessada juntou aos autos do processo anterior, as Demonstrações Financeiras da AMBEV LUXEMBURGO, auditadas pela PricewaterhouseCoopers, Société coopérative, que expressamente atestam o direito à amortização do ágio (*goodwill*) nos termos das normas legais luxemburguesas.

Especificamente quanto aos lucros da controlada **AMBEV LUXEMBURGO**, alega a interessada que o tratado Brasil-LUXEMBURGO impede a tributação dos lucros auferidos pela **AMBEV LUXEMBURGO** e não pode ser aplicado aos lucros de controlada da interessada situada no Grão-Ducado de LUXEMBURGO, justamente em razão do Tratado firmado pelo Brasil com aquele país para evitar a dupla tributação, conforme Decreto nº 85.051/1980.

Com efeito, referido Tratado segue o formato da Convenção Modelo da OCDE, e estabelece em seu art. 7º que os lucros auferidos por um residente de um país signatário do Tratado somente podem ser tributados por aquele país, o que resta frontalmente violado caso se pretenda invocar a “disponibilização ficta” dos lucros prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 para se tributar aqueles lucros.

A interessada sustenta que dispendo os Tratados celebrados pelo Brasil, que os lucros auferidos por uma controlada residente no outro país signatário do Tratado somente são tributáveis **naquele outro país** (art. 7º), é evidente que, sob qualquer enfoque que se examine a questão, ao estabelecer unilateralmente o governo brasileiro por meio do art. 74 da MP nº 2.158-35/2002 uma ficção de disponibilização exatamente daquele lucro da empresa estrangeira, de modo a tributá-lo mediante sua adição ao lucro real da empresa brasileira, incorre sim em flagrante violação ao Tratado e ao art. 98 do CTN.

Alega ainda, que os Tratados para evitar a dupla tributação são instrumentos bilaterais, que eliminando a dupla-tributação internacional visam sobretudo estimular o fluxo de investimentos entre os países signatários, e portanto sua interpretação deve ser feita sempre de boa-fé, tendo em vista o contexto em que celebrado e visando prestigiá-lo, e não o contrário.

Segundo a interessada, a fiscalização alegou, em síntese, que o ágio gerado no momento II na LABATT ApS não deveria ter sido aí gerado, mas sim na AMBEV no momento III, sustentando que ele só foi gerado no momento II porque, já tendo sido celebrado no momento I o Contrato entre os grupos AMBEV e INTERBREW, eles de comum acordo (segundo a fiscalização “conluio”) teriam optado por gerar o ágio em II e não em III (o que a fiscalização denomina “antecipação do ágio”) unicamente para que a AMBEV, no momento IV, pudesse se beneficiar fiscalmente de tal fato.

I 03/03/2004	Celebração do Contrato de Incorporação entre os grupos Ambev e Interbrew, em virtude do qual a Labatt, até então pertencente a este grupo, teria seu controle transferido para a Ambev em troca da participação que o grupo Interbrew passaria a deter na Ambev.
II Junho de 2004	Aporte de capital feito no âmbito do grupo Interbrew que gerou o ágio na empresa Labatt ApS.
III Agosto de 2004	Incorporação pela Ambev da Labatt Brewing Canada Holding (cujo patrimônio era composto por ações da Labatt Holding ApS).
IV 31/12/2013	Ocorrência da suposta economia fiscal na Ambev alegada pela fiscalização para justificar o lançamento.

A interessada contrapõe o feito fiscal, pois segundo a interessada, o assunto não merece longas considerações, pois aquela operação e o consequente registro do ágio relativo à **LABATT** pela empresa dinamarquesa foram devidamente contabilizadas de acordo com a legislação comercial da Dinamarca, tendo sido validadas as respectivas Demonstrações Financeiras pela auditoria independente, “*verbis*”:

“Em nosso parecer, as demonstrações financeiras fornecem uma visão verdadeira e justa da posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 2011 e dos resultados de suas operações para o exercício de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2017 (sic) de acordo com a Lei de Demonstrações Financeiras Dinamarquesas.”

Quanto ao registro e amortização do ágio, vale ressaltar que a empresa de consultoria Deloitte expressamente atestou que “diferenças positivas (ágio) entre o custo do investimento de capital adquirido e o valor justo dos ativos e passivos adquiridos são amortizadas sistematicamente por meio do resultado, com base em uma avaliação individual de sua vida útil, no entanto, não maior que 20 anos”, sendo a amortização do ágio “incluída no item ‘Parte do lucro no grupo empresarial’”. A interessada ainda acrescentou:

a) a Deloitte foi auditora da Labatt Holding ApS (até 11.12.2008) e da Labatt Holding A/S (desde 11.12.2008) no período de 2004 a 2011;

b) a Labatt Holding ApS adquiriu todo o capital social da Labatt Brewing Company Limited em 23.06.2004;

c) as demonstrações financeiras da Labatt Holding ApS são preparadas de acordo com a lei dinamarquesa, que por sua vez toma por base as exigências relativas às demonstrações financeiras dispostas na Quarta Diretriz do Conselho conforme decretada pela Comissão Européia;

d) de acordo com a lei dinamarquesa, o ágio deve ser amortizado de acordo com sua vida útil, tendo a Labatt Holding ApS determinado uma vida útil para o ágio relacionado à Labatt Brewing Company Limited de 20 anos, sendo a amortização anual considerada parte do lucro ou prejuízo com o investimento; e

e) a Deloitte verificou a aplicação do método de equivalência patrimonial de acordo com a legislação dinamarquesa, inclusive a verificação do cálculo do ágio e sua amortização anual com base em uma estimativa de vida útil de 20 anos, e validou todos os cálculos e critérios de anulação e amortização do ágio.

A interessada menciona, que o fato de a **LABATT HOLDING A/S** posteriormente ter transferido os seus ativos, dentre os quais figuravam as participações societárias por ela detidas, à **AMBEV LUXEMBURGO**, não implicou qualquer modificação no registro e tratamento contábil do ágio relativo à **LABATT**, tendo a PWC concluído em sua auditoria que as Demonstrações Financeiras da sociedade luxemburguesa refletem uma visão verdadeira e confiável de sua posição financeira em 31.12.2012 e de seu desempenho do ano encerrado naquela data em conformidade com as disposições legais e regulamentares de **LUXEMBURGO**.

E, quanto ao registro do ágio, constou expressamente nas Demonstrações Financeiras auditadas que **“o ágio na LABATT BREWING COMPANY LIMITED deve ser amortizado até o ano de 2024 (...)”**, sendo esse período “baseado na geração de fluxo de caixa esperada dessa sociedade”. Assim, tendo sido as despesas correspondentes à amortização do ágio reconhecidas pelas empresas dinamarquesa e luxemburguesa e contabilizadas de acordo com as leis comerciais daqueles países, como atestado pelos auditores independentes, evidentemente não cabe qualquer questionamento a seu respeito pelo Fisco brasileiro.

Realmente, jamais poderia aquela amortização feita de acordo com a legislação local ser desconsiderada pela fiscalização, uma vez que não só ela reduz o lucro efetivamente

passível de distribuição aos acionistas como também reduz o custo contábil do investimento na **LABATT A/S e na AMBEV LUXEMBURGO**, que servirão de base para a apuração de ganho de capital no caso de uma futura venda daquele investimento.

De todo modo, saliente-se que a transferência do investimento na **LABATT Canadá** para uma HOLDING com domicílio fiscal na Dinamarca em lugar de uma HOLDING com domicílio fiscal na Holanda, como originalmente previsto, nada teve a ver com o aproveitamento do ágio (goodwill) reconhecido no momento do aporte de capital realizado pela **IIBV**, até porque este aporte se realizou pelo mesmo valor na HOLDING holandesa igualmente geraria o mesmo ágio.

O que ocorre é apenas que acordo com o previsto na Cláusula 1.05 do Contrato de Incorporação, até a data do fechamento a **INTERBREW S.A.** negociaria as participações da **FEMSA Cerveza** detidas pela **LABATT**, sendo que os recursos financeiros recebidos em decorrência dessa operação teriam que ser distribuídos à **INTERBREW**.

Ocorre que, segundo a **legislação tributária holandesa** o retorno do capital para a **INTERBREW** enfrentaria alguns obstáculos de ordem legal e regulamentar, que reduziriam a possibilidade da distribuição dos respectivos valores àquela empresa, além de que tais valores estariam sujeitos à incidência na fonte do **imposto holandês** com base na alíquota de 25%, sendo que na Holanda haveria um desembolso financeiro maior por parte da **INTERBREW** para aumentar o capital da referida HOLDING.

Nesse contexto, orientada por seus consultores externos, a **INTERBREW** optou por transferir o investimento na **LABATT Canadá** para uma HOLDING dinamarquesa, visto que este país possui regras legais e regulamentares atinentes à devolução de capital e distribuição de dividendos mais flexíveis do que as holandesas.

Assim, ao contrário do que alega a fiscalização, a mudança do domicílio fiscal da controladora da **LABATT canadense** da Holanda para a Dinamarca e, posteriormente, para LUXEMBURGO não foi motivada pelo eventual aproveitamento do ágio reconhecido por aquela sociedade, no momento em que a **IIBV** realizou o aporte de capital.

Quanto às amortizações do ágio relativo à **QUILMES INTERNATIONAL BERMUDAS LTD**, ao verificar a legitimidade das amortizações do ágio relativo à **QUINSA/QIB**, a fiscalização constatou que a interessada e a empresa estrangeira **DUNVEGAN**, empresa do **Grupo AMBEV**, adquiriram de terceiros não relacionados participações na **QUILMES Industrial S.A. (QUINSA)** e na controlada desta sociedade **QUILMES INTERNATIONAL BERMUDAS (QIB)**, por valor superior ao de seus patrimônios líquidos, o que gerou o reconhecimento de um ágio por aquelas empresas.

Posteriormente, as empresas do **Grupo AMBEV** realizaram aportes de capital na **LABATT HOLDING APS**, transferindo à sociedade dinamarquesa as participações detidas na **QUINSA e QIB**, que reconheceu em sua contabilidade o ágio relativo a essas sociedades e passou a deduzir de seu resultado as respectivas amortizações, nos termos da legislação comercial da Dinamarca.

Finalmente, a **LABATT HOLDING AS** transferiu à **AMBEV LUXEMBURGO** todos os seus ativos, incluindo as participações detidas na **QUINSA e QIB**, razão pela qual a sociedade luxemburguesa passou a reconhecer em seu resultado as amortizações do ágio relativos àquelas empresas, nos termos da legislação comercial de seu país.

A interessada alega que a reestruturação societária do **Grupo AMBEV** com a consequente “centralização” das participações societárias da **QUINSA e QIB** detidas por diferentes sociedades **QIB**, de fato, simplificou a estrutura societária do grupo e otimizou o fluxo de recursos financeiros entre as empresas do grupo, de modo que com a liquidação da **QUINSA**, **eliminou-se uma das sociedades HOLDING** existente entre a **AMBEV e a QIB**, passando a **LABATT HOLDING A/S** a controlá-la diretamente, o que representa uma simplificação da estrutura societária do **Grupo AMBEV**, pois ao invés de duas passou a haver uma única sociedade HOLDING.

Além disso, a mesma mencionou que a estrutura societária do grupo, enquanto anteriormente a **LABATT Dinamarca** era uma HOLDING que controlava exclusivamente os investimentos no Canadá, na América do Norte e a **QUINSA** era uma HOLDING que controlava exclusivamente investimentos na América do Sul, com a reestruturação societária realizada, além de ter sido eliminada uma HOLDING, passaram a se concentrar em uma única HOLDING os investimentos tanto no Canadá, com penetração na América do Norte, como na América do Sul, viabilizando assim uma melhor otimização de fluxo de capitais.

Quanto ao lucro auferido pela **AMBEV LUXEMBURGO**, para apurar o valor que deveria ter sido considerado disponibilizado, a interessada menciona que a autoridade fiscal ignorou o valor do lucro apurado no exterior após a dedução do imposto de renda corrente e diferido, para em seu lugar partir do lucro antes dos impostos no valor de R\$ 2.923.033.000,00 e sobre este valor aplicar a participação da Impugnante na **AMBEV LUXEMBURGO** de 89,83%, chegando então ao valor de **R\$ 2.625.760.543,90** que no seu entender deveria ter sido tributado em lugar dos **R\$ 2.220.161.353,76** efetivamente oferecidos à tributação pela interessada.

Quanto aos ágios amortizados na apuração do resultado da **AMBEV LUXEMBURGO**, a interessada alegou a improcedência do feito fiscal, contemplado no itens II e III da peça impugnatória.

Quanto ao imposto pago em 2013 pela **AMBEV LUXEMBURGO**, a interessada apresentou laudos técnicos de natureza contábil e fiscal produzidos pela empresa de auditoria independente KPMG que mencionam a comprovação quanto ao efetivo pagamento do imposto.

Quanto a qualificação da multa, a interessada argüiu a sua nulidade por entender que houve absoluta falta em sua motivação.

Da Decisão Recorrida

55. Após realizadas as análises das peças apresentadas, a 1ª Turma da DRJ de Juiz de Fora decidiu pela improcedência da impugnação e por manter o crédito tributário lançado de ofício, bem como as multas aplicadas. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2013 OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial.

MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de fraude e a consequente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para criar, formalmente, por meio da constituição e posterior incorporação de “empresa do grupo”, uma situação que se enquadrasse na exceção legal que possibilita deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a Lei nº 9.532/97, o que justifica, além da glosa das correspondentes deduções, a multa no percentual de 150%.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados à ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS. ARTIGO 74 DA MP 2.158/35. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. STF. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO PAÍS DE RESIDÊNCIA DA CONTROLADA.

O artigo 74, da MP 2158/35, que fixou o momento da disponibilização dos lucros para a data do balanço em que foram apurados, foi submetido à apreciação do STF (ADI/2.588), tendo a Suprema Corte decidido que referida norma é constitucional, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, para as controladas localizadas em países com tributação favorecida.

Com relação às controladas residentes em países com tributação regular, por não ter sido atingida a maioria de votos, entende-se pela constitucionalidade do artigo 74, da MP 2158/35, não obstante a inexistência dos citados efeitos.

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

O entendimento da RFB, manifestado, na SCI nº 18/2013 - Cosit, é de que a aplicação do artigo 74, da MP 2.158-35/2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, uma vez que (a) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros, (b) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, (c) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

ALEGAÇÃO DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 E O ART. 7º, PARÁGRAFO 1º, DO TRATADO BRASIL-LUXEMBURGO. INOCORRÊNCIA.

O Tratado Brasil-Luxemburgo, a exemplo de outros acordos que adotam o texto base da Convenção-Modelo da OCDE, estabelece, em seu Artigo 7º, Parágrafo 1º, uma cláusula de competência exclusiva em favor do Estado de residência da pessoa jurídica. De acordo com esta regra, os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada.

A referida cláusula não limita, todavia, o direito de um Estado Contratante adotar regras de transparência fiscal em sua legislação interna, com o objetivo de tributar, na pessoa de seus residentes, o lucro apurado por empresa domiciliada no outro Estado Contratante, na proporção da participação societária destes residentes naquela empresa. Comentários da OCDE ao Artigo 7º, Parágrafo 1º, da Convenção-Modelo.

Por revestir a natureza de uma regra de transparência fiscal, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não conflita com o Artigo 7º, Parágrafo 1º, do Tratado Brasil-Luxemburgo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2013

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA INAPLICÁVEL A CSLL.

Tendo a CSLL sido instituída após a celebração de determinada convenção internacional para evitar a dupla tributação da renda, a extensão das disposições de tal convenção a CSLL condiciona-se à imprescindível notificação da instituição desta contribuição às autoridades competentes dos Governos Estrangeiros envolvidos em tais tratados, porquanto as regras dos acordos internacionais devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. DECORRÊNCIA.

As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001).

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

56. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando, em síntese, que:

57. Preliminarmente, embora reconheça que o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade a não ser após sua declaração pelo STF (art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72), a Recorrente deixa consignada sua insurgência a respeito da ilegitimidade da disponibilização ficta prevista no artigo 74 da Medida Provisória n.º 2158-35/2001 em face da CF/88 e do CTN, para que não reste preclusa caso o E. STF venha futuramente a declarar a inconstitucionalidade de tal dispositivo legal.

58. No mérito, aduz que a fiscalização não questiona a existência dos ágios em questão, mas sim sua amortização pela controlada estrangeira AMBEV LUXEMBURGO ao argumento de que as operações societárias realizadas em razão das quais os mesmos surgiram (caso do ágio Labatt) ou foram transferidos (caso do ágio Quilmes) ao exterior teriam sido realizadas unicamente de modo a viabilizar por via indireta o aproveitamento fiscal de sua amortização;

59. Que a decisão da DRJ, em especial às fls. 7.578/7.598, evidencia claramente que toda a argumentação invocada para questionar a amortização do ágio em Luxemburgo pela controlada AMBEV LUXEMBURGO está fundada exclusivamente na legislação brasileira, o que não é possível.

60. Que tal decisão está em total desconformidade com a literalidade do art. 25, § 2º, inciso I, da Lei n.º 9.249/95, com as Instruções Normativas SRF n.º 38/96 e SRF n.º 213/02, o regime legal da Tributação em Bases Universais bem como com as diretrizes do art. 43 do CTN, pois o que a legislação tributária brasileira pretende (e pode) taxar é o lucro contábil da controlada estrangeira passível de distribuição à sua controladora brasileira, apurado nos termos

da legislação do país em que aquela sociedade está situada, uma vez que é o montante daquele lucro que representa a renda, o acréscimo patrimonial pela pessoa jurídica brasileira.

61. Cita também os processos de consulta emitidos pelas Superintendências Regionais da Receita Federal das 6ª e 8ª Regiões Fiscais (Decisão n.º 245, de 18.10.1999, da 6ª Região Fiscal e Solução de Consulta n.º 316, de 03.09.2009, da 8ª Região Fiscal), no sentido de que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

62. Que a Recorrente juntou aos autos do processo anterior as Demonstrações Financeiras da Ambev Luxemburgo auditadas pela Pricewaterhouse Coopers, Société coopérative (PWC) (doc. 03 da impugnação), que expressamente atestam o direito à amortização do ágio (*goodwill*) nos termos das normas legais luxemburguesas.

63. Que o auto de infração anterior relativo ao ano de 2012, objeto do processo administrativo n.º 16561.720111/2017-77, expressamente referido pela fiscalização, foi devidamente impugnado e cancelado nesta parte pela 4ª Turma da DRJ/BSB, bem como em acórdão do CARF que acolheu os argumentos da Recorrente reconhecendo que a legislação da Tributação em Bases Universais (“TBU”) “*não dá competência ao Fisco Brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da interpretação da lei brasileira*”.

64. Quanto aos lucros da controlada AMBEV LUXEMBURGO, ressalta que a autuação aplicou o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, segundo o qual os lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior, mesmo que permaneçam no patrimônio daquelas empresas e não tenham sido ainda pagos sob a forma de dividendos aos seus acionistas, serão considerados por ficção como se efetivamente houvessem sido disponibilizados no dia 31 de dezembro de cada ano.

65. Contudo, aduz a Recorrente que o referido dispositivo legal não pode ser aplicado aos lucros de controlada da Recorrente situada em Luxemburgo em razão do Tratado firmado pelo Brasil com aquele país para evitar a dupla tributação, conforme Decreto n.º 85.051/1980.

66. O Tratado celebrado pelo Brasil estabelece em seu art. 7º que os lucros auferidos por uma controlada residente no outro país signatário do Tratado somente são tributáveis naquele outro país, portanto, sob qualquer enfoque que se examinasse a questão, ao estabelecer unilateralmente o governo brasileiro por meio do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2002 uma ficção de disponibilização exatamente daquele lucro da empresa estrangeira, de modo a tributá-lo mediante sua adição ao lucro real da empresa brasileira, incorreu em flagrante violação ao Tratado e ao art. 98 do CTN.

67. Em matéria tributária, o art. 98 do Código Tributário Nacional estabelece de forma clara e objetiva que os Tratados e Convenções Internacionais prevalecem sobre a legislação interna;

68. Que os lucros da empresa de “outro Estado Contratante” estão fora do campo de incidência do IRPJ nos termos dos artigos 146 e 147 do RIR/99;

69. Que, a decisão recorrida admite que o Brasil NÃO adota uma regra CFC, pelo menos uma regra CFC tal como adotada por todo o resto do mundo, propondo assim a existência, no Brasil, de uma “regra CFC jabuticaba”,

70. Que os ágios questionados pela fiscalização existiram e foram legitimamente reconhecidos pelas empresas que os registraram;

71. Que a operação realizada pelo Grupo Interbrew, qual seja a capitalização da Labatt Holding ApS com as quotas da Labatt avaliadas a valor de mercado (fair value), envolveu apenas empresas situadas em países estrangeiros, devendo ser analisada, portanto, à luz das normas comerciais e contábeis próprias daqueles países.

72. Aquela amortização, feita de acordo com a legislação local, jamais poderia ser desconsiderada pela fiscalização, uma vez que não só ela reduz o lucro efetivamente passível de distribuição aos acionistas como também reduz o custo contábil do investimento na Labatt A/S e na Ambev Luxemburgo, que servirão de base para a apuração de ganho de capital no caso de uma futura venda daquele investimento.

73. Salaria que a transferência do investimento na Labatt Canadá para uma *holding* com domicílio fiscal na Dinamarca em lugar de uma *holding* com domicílio fiscal na Holanda, como originalmente previsto, nada teve a ver com o aproveitamento do ágio (*goodwill*) reconhecido no momento do aporte de capital realizado pela INTERBREW, até porque este aporte se realizou pelo mesmo valor na *holding* holandesa igualmente geraria o mesmo ágio.

74. A mudança ocorreu porque de acordo com o previsto na Cláusula 1.05 do Contrato de Incorporação (fls. 723/800), até a data do fechamento a INTERBREW negociaria as participações da Femsá Cerveza detidas pela LABATT e os recursos financeiros recebidos em decorrência dessa operação teriam que ser distribuídos à INTERBREW. Contudo, segundo a legislação tributária holandesa o retorno do capital para a INTERBREW enfrentaria alguns obstáculos de ordem legal e regulamentar, que reduziriam a possibilidade da distribuição dos respectivos valores àquela empresa, uma vez que estariam sujeitos à incidência na fonte do imposto holandês à alíquota de 25%, fazendo com que o desembolso financeiro na Holanda fosse maior por parte da INTERBREW para aumentar o capital da referida *Holding*.

75. A Recorrente também aponta que, caso o ágio em questão não tivesse sido registrado em junho de 2004 pelo grupo INTERBREW na LABATT HOLDING A/S, ele poderia ter sido legitimamente registrado e amortizado na Ambev, com os efeitos fiscais próprios, tendo sido tal fato expressa e reiteradamente reconhecido pela fiscalização no TVF.

76. Alega também que é incontroverso o fato de que caso tivesse a AMBEV registrado o referido ágio e feito a incorporação internacional da sociedade investida, poderia aproveitá-lo no prazo de cinco anos a contar da incorporação, como expressamente reconheceu a

fiscalização ao afirmar que “*caso a Ambev realizasse a sua incorporação internacional (“confusão patrimonial”), o ágio poderia ser aproveitado, respeitadas as condições estabelecidas no artigo 386 do RIR/99*”.

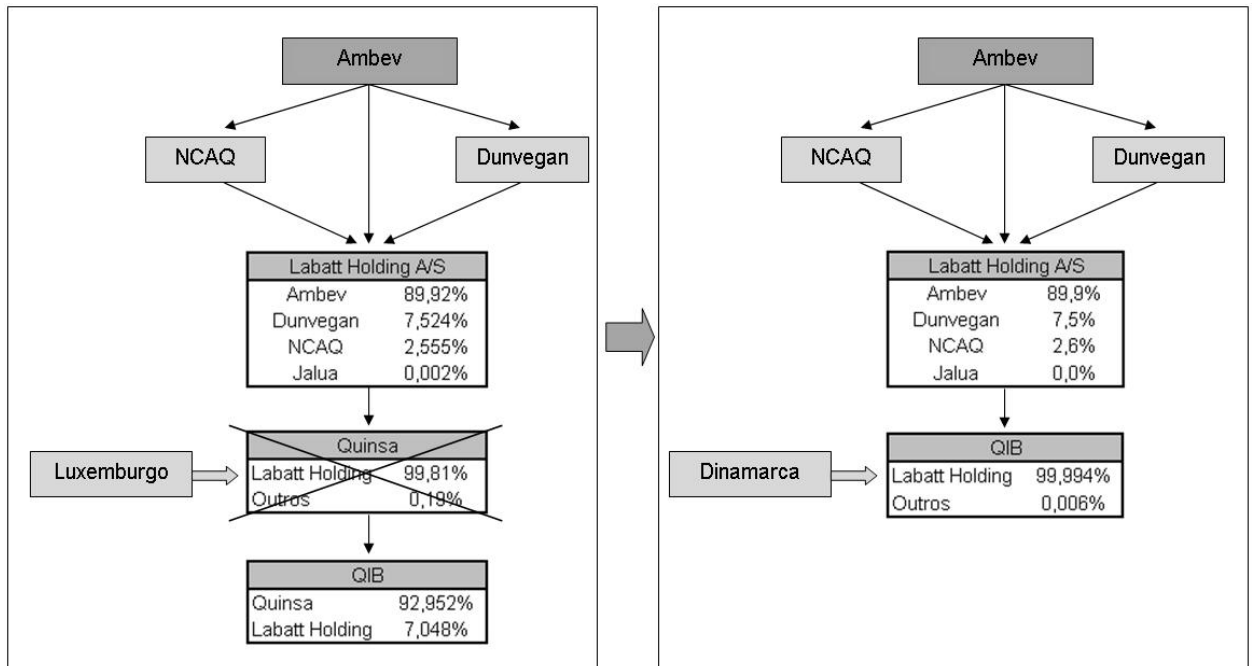
77. Chama atenção para o fato de que caso a AMBEV tivesse o poder de determinar as decisões do grupo INTERBREW, evidentemente teria exercido tal poder para registrar o ágio em agosto de 2004, quando da incorporação da LABATT HOLDING A/S (incorporação internacional expressamente admitida e aceita pela fiscalização, inclusive quanto aos efeitos fiscais do ágio amortizado) e assim pudesse, a partir daí, amortizar fiscalmente o ágio no período de 5 (cinco) anos previsto pela legislação brasileira.

78. Esclarece ainda que, embora a LABATT HOLDING A/S não tenha sido incorporada, é evidente que, caso a Ambev tivesse registrado em sua contabilidade o ágio que foi afinal contabilizado pelo grupo INTERBREW na LABATT HOLDING A/S, seguramente teria feito a incorporação internacional da LABATT HOLDING A/S para poder amortizar o ágio e passar a fruir dos efeitos fiscais no Brasil que foram expressamente reconhecidos pela fiscalização.

79. Que o suposto “*estratagema arquitetado*” imaginado pela fiscalização não tem razão de ser, por ser notadamente menos vantajoso para a Recorrente. Primeiramente porque a AMBEV poderia amortizar ágio em 5 anos e não em 20 anos, como será feito pela AMBEV Luxemburgo. Em segundo lugar, os efeitos na AMBEV, dessa amortização pela controlada estrangeira, dependeriam do sistemático auferimento de lucros por aquela sociedade estrangeira cujos efeitos refletissem na Ambev em razão das regras de TBU, evento futuro e incerto sobretudo quando se considera o extenso período de 20 anos previsto para a amortização do ágio. Por fim, ainda há a possibilidade de que, bem antes de 2024 (ano previsto para terminar a amortização do ágio pela Ambev Luxemburgo) o STF venha a declarar nessa hipótese a inconstitucionalidade das regras de TBU, situação na qual a redução no lucro da AMBEV Luxemburgo pela amortização do ágio não teria efeito algum sobre a Recorrente, que de qualquer forma não seria mais onerada pelas regras de TBU em razão da sua inconstitucionalidade.

80. Em relação à amortização do ágio relativo à QUINSA/QIB, ressalta que fiscalização constatou que a Recorrente e a empresa estrangeira Dunvegan, empresa do Grupo Ambev, adquiriram de terceiros não relacionados participações na Quilmes Industrial S.A. (QUINSA) e na controlada desta sociedade Quilmes International Bermudas (QIB), por valor superior ao de seus patrimônios líquidos, o que gerou o reconhecimento de um ágio por aquelas empresas.

81. Que a reestruturação societária do Grupo Ambev com a consequente “centralização” das participações societárias da QUINSA e QIB detidas por diferentes sociedades QIB, de fato, simplificou a estrutura societária do grupo e otimizou o fluxo de recursos financeiros entre as empresas do grupo, como se verifica pela figura abaixo:



82. Além disso, explica que, enquanto anteriormente a Labatt Dinamarca era uma holding que controlava exclusivamente os investimentos no Canadá, na América do Norte e a Quinsa era uma holding que controlava exclusivamente investimentos na América do Sul, com a reestruturação societária realizada, além de ter sido eliminada uma holding, passaram a se concentrar em uma única holding os investimentos tanto no Canadá, com penetração na América do Norte, como na América do Sul, viabilizando assim uma melhor otimização de fluxo de capitais.

83. Assim, considerando que (i) o ágio relativo à QUINSA/QIB decorreu de uma transação entre partes independentes, não relacionadas; e (ii) as normas da legislação da Dinamarca e Luxemburgo admitem o reconhecimento e amortização desse ágio, não há fundamento para que a fiscalização questione a sua dedução na determinação dos resultados da Labatt Holding A/S e Ambev Luxemburgo a serem considerados nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL da AMBEV.

84. Sobre o argumento de que o lucro da AMBEV Luxemburgo a ser oferecido à tributação estaria a menor, o fiscal autuante ignorou o valor do lucro apurado no exterior após a dedução do imposto de renda corrente e diferido, para em seu lugar partir do lucro antes dos impostos no valor de R\$ 2.923.033.000,00 e sobre este valor aplicar a participação da Recorrente na Ambev Luxemburgo de 89,83%, chegando então ao valor de R\$ 2.625.760.543,90 que no seu entender deveria ter sido tributado em lugar dos R\$ 2.220.161.353,76 efetivamente oferecidos à tributação pela Recorrente.

85. Isso porque quando a IN 213/02 determina que se considere o lucro antes de descontado o tributo pago no país de origem está dizendo exatamente isso, que não se confunde em absoluto com o lucro antes da provisão do imposto de renda, que é algo totalmente

distinto, posto que esta compreende também os tributos diferidos e mesmo a parte do imposto corrente que, por ser pago apenas após a entrega da DIPJ, não poderá ser compensada com o lucro auferido pela controlada no exterior e oferecido à tributação naquele exercício.

86. A diferença existente entre “imposto de renda pago” e “provisão para o imposto de renda” está indicada no Pronunciamento Técnico CPC 32 (abaixo), que deve ser obrigatoriamente observado pelas companhias abertas conforme determinação da Deliberação CVM n.º 559/2009:

“Reconhecimento de tributo diferido e corrente

57. A contabilização dos efeitos de tributo diferido e corrente de transação ou outro evento é consistente com a contabilização da própria transação ou do próprio evento. Os itens 58 a 68C implementam esse princípio.

Itens reconhecidos no resultado

58. Os tributos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período, exceto quando o tributo provenha de:

- (a) transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em um período diferente, fora do resultado, em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido (ver itens 61A a 65); ou
- (b) combinação de negócios (ver itens 66 a 68).

59. A maior parte dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos surgem quando a receita ou a despesa estão incluídas no lucro contábil do período, mas estão incluídas no lucro tributável (prejuízo fiscal) em período diferente. O tributo diferido resultante deve ser reconhecido no resultado. São exemplos:

- (a) receitas de juros, royalties ou dividendos são recebidas em atraso e incluídas no lucro contábil em base proporcional ao tempo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, mas são incluídas em lucro tributável (prejuízo fiscal) em regime de caixa; e (b) custos de ativos intangíveis que tenham sido capitalizados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível e estão sendo amortizados no resultado, mas foram deduzidos para fins fiscais quando eles foram incorridos.”

87. Conforme disposto nos arts. 1º, parágrafo 7º e art. 14 da IN 213/2002, apenas o imposto efetivamente pago no exterior é que deve ser adicionado ao lucro do exercício de acordo com a legislação comercial (que como se verá é o lucro apurado após a dedução da provisão para o imposto de renda, que corresponde ao lucro distribuível), como forma de viabilizar que a posterior dedução deste imposto não represente uma duplicidade de redução do lucro tributável no Brasil.

88. Essa interpretação é reforçada pelo fato de que a Lei n.º 9.249/95 não traz esta previsão, mas ao contrário fala apenas nos “lucros” apurados no exterior, que são aqueles “apurados no balanço” e que portanto é o lucro comercial, apurado após a provisão do imposto de renda.

89. Ademais, os arts. 189 a 191 da Lei 6.404/76⁵ deixam claro que o lucro do exercício, passível de tributação no Brasil como reiteradamente afirmado pela fiscalização, é aquele apurado após a dedução da provisão para o imposto de renda, sendo este inclusive o único lucro passível de distribuição aos acionistas.

90. A determinação da IN de que o lucro disponibilizado seja aquele apurado “antes de descontado o tributo pago no país de origem” somente se compatibiliza com a lei se interpretada como forma de evitar esta dedução em dobro, e nada mais, o que significa que em lugar de partir do lucro antes da provisão do IR o que deve fazer a fiscalização (e é o que fez a Recorrente) é partir do efetivo lucro comercial apurado pela controlada no exterior e a ele somar apenas o tributo já efetivamente pago no país de origem, que é exatamente o que determina a norma regulamentar.

91. Que a decisão recorrida não tratou deste ponto.

92. Acrescenta a Recorrente que a fiscalização alega, com base em decisões proferidas nos autos de outros processos administrativos, que a Recorrente não teria comprovado o pagamento de imposto de renda em 2013 pela AMBEV LUXEMBURGO em razão de suposta deficiência na documentação apresentada, apontando também que a Recorrente teria desistido dos recursos administrativos pertinentes a tais processos para aderir ao PERT.

93. Que a Recorrente apresentou laudos técnicos de natureza contábil e fiscal produzidos pela empresa de auditoria independente KPMG que comprovaram o efetivo pagamento do imposto (doc. 07 da impugnação), o que foi desconsiderado pela fiscalização, limitando-se esta, a mencionar decisão proferida pela DRJ no processo administrativo nº 16561.720068/2018-21, no qual se discutia o imposto pago em 2013 pela AMBEV LUXEMBURGO.

94. Que os processos administrativos, os quais menciona a fiscalização, ainda serão julgados pelo CARF, mas acosta aos presentes autos, laudo da KPMG complementar ao que já foi apresentado por ocasião da impugnação, no qual em face dos questionamentos fiscais se aprofundou a demonstração dos impostos pagos pela AMBEV LUXEMBURGO em 2013.

⁵ Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Lucro Líquido

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

95. Sobre a desistência dos recursos administrativos, alega a Recorrente que a discussão naqueles autos tratavam de outras matérias e que o fato de a Recorrente ter optado por razões exclusivamente gerenciais por desistir de sua manifestação de inconformidade e recurso interpostos naqueles autos, não afeta seu direito à dedução do imposto pago no exterior do lucro adicional que vem agora a fiscalização pretender tributar no próprio ano-base de 2013.

96. Por fim, pugna pelo afastamento da qualificação da multa, por ter comprovado não ter havido fraude ou conluio.

Das Contrarrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

97. A Procuradoria da Fazenda, por sua vez, apresentou contrarrazões, por meio da qual aduz:

98. Que após a manifestação do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 2.588, ficou decidido que o artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001 não poderia ser aplicável somente para coligadas residentes em país sem tributação favorecida, hipótese que não se aplica ao caso dos autos.

99. Que por este motivo, estaria evidente a compatibilidade de tal dispositivo legal com os Tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda.

100. Que o tratado para evitar a bitributação Brasil – Luxemburgo limita-se a definir qual o país poderá tributar de lucros das empresas, mas não explicita o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país. Assim, sem esta definição, de nada adiantam os critérios de delimitação de competência do artigo 7º, tendo em vista que ainda é preciso esclarecer o conceito do elemento material do fato gerador do tributo.

101. No entanto, assevera que o art. 3º do tratado, que trata das definições gerais, não traz o conceito de lucro e tampouco, qualquer outro artigo da Convenção Brasil-Luxemburgo o faz, para fins de incidência do imposto sobre a renda. Nessa sentido, ressalta que o parágrafo 2º do art. 3º prevê uma regra residual, qual seja: deve ser observada a legislação interna do Estado contratante quando não estiverem presentes, no texto do Tratado, a definição de algum termo ou expressão.

102. Por esse motivo, a definição do que sejam os “lucros de uma empresa de um Estado Contratante” (no caso, o Brasil) deve ser buscada no ordenamento jurídico brasileiro.

103. Partindo dessa premissa, passou a examinar a legislação brasileira sobre a tributação de lucros auferidos no exterior. Mais precisamente, o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, por ter sido a norma que fundamentou o lançamento do crédito tributário bem como o art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, que trata da tributação em bases universais.

104. Que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, também contempla regra de definição do elemento material do fato gerador do IPRJ e da CSLL bem como ainda prevê o elemento temporal do fato gerador, ou seja, o momento em que se consideram disponibilizados os lucros para as controladoras ou coligadas brasileiras.

105. Que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, estabeleceu que a tributação dos lucros das controladoras e coligadas situadas no Brasil, auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior, seguiria o regime de competência. Que foi o § 2º do art. 43 do CTN, que autorizou o legislador a estabelecer o momento em que ocorrerá a disponibilização dos rendimentos oriundos do exterior.

106. Que, portanto, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, apenas complementa o regime de tributação em bases universais, para as pessoas jurídicas residentes no Brasil, inaugurado pelo art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995. Nesse contexto, ressalta que os dois dispositivos apresentam o mesmo conceito para lucro real, no sentido de que a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL levará em conta os rendimentos auferidos no exterior.

107. Que o objeto da Lei n.º 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil. Isso quer dizer que os valores disponibilizados pelas controladas ou coligadas estrangeiras devem ser qualificados como lucros da controladora residente no Brasil – nos termos do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

108. Que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira e, usando como parâmetro de interpretação o direito interno, constatou a existência de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

109. Que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 é norma CFC e, como tal, busca disciplinar a relação entre empresas controladas ou coligadas situadas no exterior e as suas controladoras ou coligadas residentes no país de origem da norma CFC, para fins de apurar os lucros passíveis de tributação auferidos por estas últimas.

110. Explica o contexto de criação das normas CFCs na comunidade internacional.

111. Que o objetivo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, foi implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.

112. Que as críticas à qualificação do o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, como norma CFC se devem porque OCDE teria indicado as condições que, na sua opinião, deveriam estar presentes em uma norma CFC e o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-

35, de 2001, não teria algumas dessas condições, sendo amplo demais. No entanto, esta teria sido a decisão do legislador brasileiro, o que não invalida a norma.

113. Que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, constitui apenas uma técnica de tributação, o que significa dizer que o propósito dessa norma CFC não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira.

114. Por esse motivo, alegação de que estariam sendo tributados os lucros da empresa estrangeira contrasta com o próprio comando do dispositivo ora analisado. Isso porque o objeto da norma são os lucros disponibilizados aos sócios, e estes não podem ser confundidos com os lucros da própria pessoa jurídica que auferiu os resultados no país estrangeiro. Assim, ao mencionar os lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, refere-se à parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por suas subsidiárias.

115. Que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apresenta as seguintes características a) a natureza CFC da norma, com sua peculiaridade intrínseca de reconhecer a personalidade jurídica distinta da controladora residente no país e da controlada situada no exterior; b) a sua finalidade de implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas residentes no Brasil – o que corrobora a tese de que o objeto da norma é tributar o lucro do contribuinte residente no país, mesmo que para isso tenha-se como parâmetro a sua participação nos resultados obtidos pelas suas controladas ou coligadas residentes no exterior; c) a noção de transparência fiscal e a utilização da norma como um instrumento para evitar o diferimento indeterminado da tributação das rendas auferidas no exterior por intermédio de empresas controladas ou coligadas – daí o porquê da estipulação do momento em que se consideram disponibilizados os lucros para a empresa residente no Brasil.

116. Que uma leitura apressada da IN SRF 213/2002 poderia conduzir à impressão de que seu art. 1º § 7º determina a tributação do valor integral do lucro obtido pela controlada ou coligada no exterior. No entanto, como o art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, surgiu para regulamentar a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, ela não deveria destoar da própria “lei” que motivou a sua existência. Ou seja, a interpretação do § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, precisa ser compatível com a norma CFC brasileira.

117. Que para fins da incidência do IRPJ e da CSLL, a legislação brasileira criou uma presunção absoluta de que os lucros foram disponibilizados aos sócios brasileiros na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior. Isso implica dizer que, no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras. Dessa maneira, para aplicar a técnica de tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nem se deve cogitar sobre a existência ou não de tributação no país de residência da controlada ou coligada estrangeira. Com efeito, se realmente houve

pagamento de tributo no exterior, isso será relevante apenas em um segundo momento, vale dizer: os impostos pagos no exterior somente terão importância para fins de compensação com o tributo a ser pago no Brasil. E é por essa razão que o texto da IN SRF n.º 213, de 2002, faz a ressalva quanto ao tributo pago no exterior, de modo a preservar a lógica da norma prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

118. O entendimento da contribuinte é no sentido de que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, determinaria a tributação dos lucros da própria controlada ou coligada residente no exterior e que a Fiscalização teria desrespeitado a competência exclusiva de Luxemburgo para tributar os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas residentes naquele país.

119. Para a PGFN, o auto de infração tem por objeto os lucros da empresa brasileira – AMBEV S.A. –, e não de suas controladas no exterior e que restou demonstrado que a natureza do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é de norma CFC e, conforme seu entendimento, é da essência da norma CFC brasileira o reconhecimento da personalidade jurídica distinta da controladora ou coligada e das suas controladas e coligadas residentes no exterior. Dessa maneira, não existe a alegada desconsideração da personalidade jurídica das empresas situadas no exterior, para fins de tributação e que o intuito na norma brasileira é definir o momento da disponibilização dos lucros para as pessoas jurídicas residentes no país. Em suma, a base material da tributação seriam os lucros dos sócios residentes no Brasil – apurados a partir dos lucros provenientes de suas controladas ou coligadas no exterior.

120. Esclarece que não está sendo tributado o MEP, mas o resultado obtido por pessoas jurídicas situadas no Brasil, por intermédio de suas controladas ou coligadas residentes no exterior. O MEP é o instrumento para determinar esse resultado, e não o objeto da tributação em si.

121. Destaca que, em diversas ocasiões, as receitas relativas ao MEP correspondem integralmente aos lucros auferidos pela controlada e que são imediatamente refletidos na controladora, como ajuste do valor do investimento. Por exemplo, basta que a controladora detenha 100% de participação na controlada e que as receitas de MEP sejam compostas integralmente de lucros – sem qualquer outro item, como variação cambial ou ganho de capital por variação de participação societária. Daí porque é possível que o valor do MEP seja considerado em sua totalidade para a apuração do lucro da controladora, isto é, não por ser o objeto da tributação, mas por representar os lucros auferidos pela controladora em virtude de sua participação na controlada.

122. A presença de outras riquezas distintas do lucro, nos resultados apurados via MEP, não retira a sua aptidão para servir de parâmetro no momento de definir o lucro tributável da controladora. Como os lucros auferidos por intermédio da sua controlada são adicionados aos da controladora na proporção de sua participação acionária, o contribuinte não estará oferecendo à tributação o MEP, mas apenas a parcela que lhe cabe dos lucros auferidos por intermédio de sua controlada residente no exterior.

123. Que ao se apurar o lucro real, os valores correspondentes ao MEP não afetarão o resultado tributável, uma vez que o resultado positivo de MEP é excluído do lucro real, enquanto o resultado negativo é adicionado. Isso é o que determinam os §§ 1º, 2º, 3º e 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995.

124. Que não cabe qualquer argumento sobre a ausência de disponibilidade de lucros apurados por meio da aplicação do MEP, visto que o STF apreciou esse tema ao julgar a ADI 2.588 e confirmou a constitucionalidade da tributação.

125. Que o CARF já se manifestou, em diversas oportunidades, sobre a legalidade de autuações fiscais que exigem IRPJ e CSLL de contribuintes residentes no Brasil, em virtude dos lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas no exterior, tendo por fundamento o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

126. Sobre a formação do ágio LABATT, a Fiscalização concluiu que houve um planejamento tributário abusivo, cujo objetivo seria deslocar para a controlada dinamarquesa LABATT HOLDING A/S o registro do ágio decorrente da combinação de negócios entre o GRUPO INTERBREW e o GRUPO AMBEV. Ao fazer isso, o GRUPO AMBEV conseguiria aproveitar o “ágio LABATT”, no valor de R\$ 16 bilhões, para fins fiscais, por meio da amortização do referido ágio e da respectiva dedução das despesas de amortização do resultado da controlada dinamarquesa. Posteriormente, o “ágio LABATT” seria transferido para a AMBEV LUXEMBURGO, que concentrava o investimento em diversas empresas do GRUPO AMBEV. Desse modo, as despesas com amortização do “ágio LABATT” passaram a reduzir o lucro passível de disponibilização para a controladora brasileira, tendo em vista que a AMBEV LUXEMBURGO consolidava os resultados do GRUPO AMBEV, no exterior. Mais precisamente, os resultados positivos (lucros) obtidos por controladas da AMBEV LUXEMBURGO passaram a ser reduzidos pelas despesas de amortização do “ágio LABATT”.

127. Salienta que o escopo do trabalho fiscal foi a análise de uma complexa operação societária e negocial, entre dois grupos empresariais (INTERBREW e AMBEV), a fim de averiguar se houve um planejamento tributário abusivo. Nessa perspectiva, mostra-se perfeitamente cabível e admissível que o Fisco brasileiro aprecie se houve alguma irregularidade na formação do resultado da controlada no exterior, visto que este resultado irá impactar a base tributável da controladora brasileira. Entender de outra forma seria admitir que operações fraudulentas ou simuladas, realizadas no exterior, deverão ser impostas a Administração Tributária brasileira.

128. Isso não significa que a intenção da autoridade fazendária foi apurar o lucro da controlada LABATT HOLDING ApS (Dinamarca) ou da controlada AMBEV LUXEMBURGO segundo as normas contábeis e fiscais brasileiras. No que diz respeito aos lucros de sucursais, filiais e controladas no exterior, a Lei nº 9.249, de 1995, bem como a Instrução Normativa nº 213, de 2002, estabelecem que caberá ao contribuinte sediado no Brasil apresentar e transcrever, no seu próprio livro Diário, as demonstrações financeiras elaboradas pela sucursal.

129. Que a autoridade tributária brasileira possui competência para auditar as demonstrações dos lucros auferidos pelas sucursais no exterior, transcritos na contabilidade do residente no Brasil. Nos termos do art. 25, §2º, I, da Lei nº 9.249, de 1995, a auditoria implica obrigatoriamente no poder/dever de conferir a fidedignidade das informações contidas nas demonstrações financeiras da controlada no exterior.

130. Que o Fisco constatou que o “ágio LABATT” fora alocado na LABATT HOLDING A/S (Dinamarca) de maneira artificial e sem propósito negocial, a fim de que a contribuinte pudesse utilizar as despesas com amortização para fins fiscais. Assim, a inclusão de tais despesas nas demonstrações financeiras da controlada no exterior pode ser questionada pelo Fisco brasileiro, dentro do âmbito da análise da existência ou não de um planejamento tributário abusivo.

131. Que a apuração dos tributos devidos pela Recorrente não poderá ser dependente do prévio lançamento, no exterior, dos tributos omitidos por suas controladas no exterior. Dizer o contrário seria condicionar a soberania brasileira sobre seus residentes aos desígnios estrangeiros, o que não faz sentido, na visão da PGFN.

132. Que a decisão da DRJ sobre o “ágio LABATT” não merece reparos pois este se originou em uma operação intra-grupo, sendo forçoso reconhecer que há elementos para que as repercussões fiscais desse ágio passem ser questionadas e, principalmente, rejeitadas pelo Fisco. Igualmente, quando se verificam indícios de que houve alocação artificial e sem propósito negocial do “ágio LABATT” em uma controlada na Dinamarca (LABATT HOLDING A/S), também abre-se margem para que se possa rechaçar pretensões fiscais quanto a este ágio. Por fim, a transferência do “ágio LABATT” para a AMBEV LUXEMBURGO também encontra-se inserida no mesmo contexto que levou o Fisco brasileiro a questionar as repercussões fiscais do referido ágio na apuração do IRPJ e da CSLL da contribuinte, na qualidade de controladora da AMBEV LUXEMBURGO.

133. Sobre a possibilidade de o “ágio QUINSA” afetar a disponibilização de lucros para a controladora brasileira AMBEV S.A., valem os mesmos comentários sobre o “ágio LABATT. Entende a PGFN que foi acertada a acusação, uma vez que a leitura dos autos deixa evidente que o questionamento da Fiscalização em relação à falta de propósito negocial e na substância econômica das reorganizações societárias envolvendo as ações da QUINSA e, principalmente, por conta dos decorrentes efeitos fiscais sobre o “ágio QUINSA”.

134. Adicionalmente, a Fiscalização identificou que a contribuinte registrou um valor menor do que o devido, a título de lucros a serem disponibilizados pela controlada AMBEV LUXEMBURGO, relativo ao ano-calendário 2013.

135. Que, embora a contribuinte insista na tese de que deve ser disponibilizado para a controladora brasileira apenas o lucro após a provisão para o IR, sua interpretação da Lei nº 9.249, de 1995, e a IN SRF nº 213, de 2002 estaria equivocada.

136. Que a literalidade do § 7º do art. 1º da IN SRF n.º 213, de 2002 não deixa margem para qualquer dúvida: devem ser adicionados ao lucro da controladora brasileira os lucros da controlada no exterior “pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem”.

137. Que haverá uma duplicação do efeito fiscal do imposto de renda pago no exterior, caso seja considerado o lucro após a dedução da provisão do IR. Isso significa que o lucro disponibilizado à controladora brasileira já terá sido afetado (reduzido) pelo IR (provisão) registrado no exterior. Assim, na etapa seguinte, teremos o lucro já reduzido pela provisão de IR sendo, novamente, afetado (reduzido) pela compensação de IR pago no exterior.

138. Que apesar da contribuinte alegar que a sua interpretação do art. 1º e 14 da IN SRF n.º 213, de 2002, visa a assegurar que não haja duplo aproveitamento do tributo pago no exterior, é justamente isso que a sua interpretação poderia acarretar.

139. Que a multa qualificada é cabível uma vez demonstrada a implementação de um planejamento tributário abusivo, concretizado por meio de operações artificiais, sem propósito negocial e substância econômica, resta devidamente caracterizado o intuito doloso de reduzir indevidamente a incidência de tributos.

Voto

Conselheira Paula Santos de Abreu, Relatora.

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

O objetivo do presente Recurso Voluntário é a reforma da decisão exarada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG – DRJ/JFA, que manteve o Auto de Infração lavrado em face da AMBEV S.A. por suposta redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativa a valores referentes a lucros obtidos por intermédio de suas controladas residentes no exterior no ano de 2013.

No caso, a fiscalização entendeu que a Recorrente, por meio de planejamento tributário abusivo, reduziu as bases de cálculo dos tributos no Brasil, ao realizar amortização de ágio indevida nos resultados de sua controlada localizada em Luxemburgo (AMBEV Luxemburgo), aplicando inclusive multa qualificada por entender ter havido intenção dolosa nesta prática.

Adicionalmente, a Fiscalização verificou que na DIPJ da Ambev S.A. do ano-calendário de 2013, consta que foi disponibilizado o valor de R\$ 2.220.161.353,76, referente ao resultado da Ambev Luxemburgo. No entanto, a Fiscalização entende que o valor correto de tais

lucros seria de R\$ 2.625.760.543,90, levando-se em conta a participação societária de 89,8255% da Recorrente sobre o lucro de R\$ 2.923.033.000,00 da Ambev Luxemburgo no ano calendário de 2013.

O Recurso Voluntário, portanto, contesta os fundamentos apresentados pela fiscalização, traçando uma linha de argumentação que se desenvolve sobre os seguintes pilares:

I – A ilegitimidade da disponibilização ficta do artigo 74 da Medida Provisória n.º 2158-35/2001 em face da CF/88 e do CTN;

II – A impossibilidade de questionamento dos lucros no exterior apurados pela AMBEV LUXEMBURGO em balanço auditado e de acordo com as normas luxemburguesas;

III – Quanto aos lucros da controlada AMBEV LUXEMBURGO:

a) O Tratado Brasil-Luxemburgo impede a tributação dos lucros auferidos pela AMBEV LUXEMBURGO;

b) Os ágios questionados pela fiscalização (LABATT e QUINSA) existiram e foram legitimamente reconhecidos pelas empresas que os registraram;

IV – Que o lucro auferido pela AMBEV LUXEMBURGO foi contabilizado e oferecido corretamente à tributação, mas que a decisão recorrida não tratou desse ponto.

V – Do direito à dedução do imposto pago no exterior do lucro adicional a fiscalização pretender tributar no próprio ano-base de 2013.

V – Não cabimento da multa qualificada de 150%, por não ter havido dolo, fraude ou simulação.

Questões Prejudiciais

A Recorrente levanta algumas questões prejudiciais, sobre as quais traçaremos alguns comentários antes de adentrarmos ao mérito do caso.

Sobre a falta de apreciação dos argumentos da Contribuinte quanto ao incompleto oferecimento à Tributação do Lucro Auferido pela AMBEV Luxemburgo.

Preliminarmente, mister se faz esclarecer que a despeito da contribuinte ter sido autuada por ter declarado na DIPJ do ano-calendário de 2013 (Ficha 35 - fls. 1927/2315), o valor de R\$ 2.220.161.353,76, referente ao resultado disponibilizado pela Ambev Luxemburgo, valor este que a fiscalização entende ser inferior a R\$ 2.625.760.543,90 relativo ao percentual de 89,83% sobre o lucro de R\$ 2.923.033.000,00, conforme demonstrado no relatório acima, o acórdão ora atacado, não se pronunciou sobre os argumentos apresentados pela contribuinte em sua impugnação.

De fato, o julgador *a quo*, por meio de sua decisão às fls. 7.561 – 7.600 tratou das seguintes matérias: (i) do lucro apurado no exterior; (ii) da amortização do ágio; (iii) da qualificação da multa; (iv) da responsabilidade solidária. Todavia, foi silente em relação à forma do cálculo do montante referente ao resultado disponibilizado pela Ambev Luxemburgo na contabilidade da Recorrente.

Nesse sentido, o acórdão recorrido incorreu em nulidade por prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, conforme prevê o artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/1972.

Diante de todo o exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade do acórdão de primeiro grau, para que os autos sejam devolvidos à primeira instância administrativa e seja proferida nova decisão, enfrentando os argumentos suscitados na impugnação apresentada.

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu