



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720087/2011-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.151 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente Ambev - Companhia de Bebidas das Américas
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Aplica-se a norma de decadência do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN) aos casos de tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação quando o sujeito passivo não realizar os pagamentos ditos antecipados, contando-se o prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. A retenção de tributos por fonte pagadora não equivale à antecipação de pagamento realizada pelo próprio contribuinte, referida no art. 150 do CTN.

ÁGIO. LUCRO REAL. DEDUÇÃO COMO DESPESA NA AMORTIZAÇÃO. TRATAMENTO DE BENEFÍCIO FISCAL. DESCABIMENTO.

A vedação à amortização do ágio é regra geral na apuração da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica, excepcionada nos casos reais de absorção de patrimônio mediante fusão, cisão ou incorporação, inexistindo, na hipótese, qualquer característica de benefício fiscal para estimular operações entre empresas nacionais e estrangeiras. Encontra-se sob o enfoque patrimonial justificativa para a amortização no cotejo entre o valor a maior investido e os lucros esperados, estes (os lucros futuros) que passam a representar a realização econômica cuja expectativa deu causa à decisão de investir. Não é admissível a dedução nos casos artificialmente montados com o fim único de economia tributária, quando a amortização do ágio deve ser tratada como despesa desnecessária à atividade da pessoa jurídica.

ÁGIO DECORRENTE DE OFERTA PÚBLICA DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES (OPA - art. 254-A da Lei 6.404/1976). TITULARIDADE.

O ágio resultante de aquisição de ações decorrente de oferta pública realizada nos termos da lei societária (art. 254-A da Lei 6.404/1976) deve ser registrado no patrimônio da sociedade legalmente definida como ofertante.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS PASSIVOS. CONTRATOS SEM REGISTRO NO BANCO CENTRAL DO BRASIL.

As despesas de juros passivos estão sujeitas ao ajuste da legislação de preços de transferência quando os contratos de mútuo correspondentes não forem levados a registro no Banco Central do Brasil.

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

A observância das formalidades legais na realização de todas as operações relativas à absorção de patrimônio de uma sociedade com registro de ágio, sem prova irrefutável de fraude ou de tentativa de mascarar ou encobrir os fatos, desautoriza a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros do colegiado, REJEITAR a preliminar de decadência, por maioria, vencido o Conselheiro Marcos Shigueo Takata, e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para determinar (i) o ajuste das compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de acordo com as decisões irrecorríveis proferidas nos processos 16561.000197/2007-46 e 16561.000204/2007-18, por unanimidade, e (ii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual ordinário de 75%, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura. Foram mantidas por unanimidade as parcelas da exigência relativas ao (i) ajuste decorrente de juros passivos de mútuo com pessoa vinculada no exterior sob o regime de preços de transferência e à (ii) CSLL como tributação reflexa. Por maioria, foram mantidos (i) a parcela relativa aos valores das amortizações do ágio decorrente da OPA e (ii) os juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Marcos Shigueo Takata. A parte relativa à amortização do ágio registrado pela InBev Holding Brasil por ocasião da contribuição ao seu capital em 30/05/2005 foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Marcos Shigueo Takata. O Conselheiro Marcos Shigueo Takata apresentará declaração de voto.

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Relator
(assinatura digital)

Participaram do julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 16-37.608/2012, da 1ª Turma da DRJ/São Paulo I-SP (fls. 9.924), relativo a 3 (três) autos de infração de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica e, como tributação reflexa, 4 (quatro) de CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 9.277, 9.302, 9.319, 9.286, 9.307, 9.326 e 9.341)¹.

A exigência decorre das infrações descritas no TVF – termo de verificação fiscal (fls. 9.218), adiante relacionadas, seguidas da indicação da correspondente multa imposta *ex officio*:

- a) dedução indevida de encargos de amortização de ágio nos anos-calendário 2005 a 2010 – multa qualificada de 150%;
- b) ausência de adição na apuração das bases de cálculo de juros decorrentes de mútuo com pessoa vinculada sediada no Uruguai apropriados como custo ou despesa no ano-calendário 2006, excedentes ao valor calculado mediante a aplicação da taxa Libor acrescida de 3% ao ano – multa de 75%.
- c) compensações indevidas de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL em decorrência das infrações acima indicadas – multa de 150%;

Os fatos motivadores do lançamento estão assim descritos no relatório da decisão de primeira instância:

"Infração 1: Ágios originados da negociação entre o grupo AmBev e o grupo Interbrew

(i) O interesse da presente auditoria recai sobre o ágio de cerca de R\$ 8,6 bilhões (amortizado tributariamente pela fiscalizada desde 2005), resultante da combinação de negócios entre a então brasileira AmBev e a cervejaria belga Interbrew;

(ii) Os então controladores da Ambev tornaram-se acionistas da Interbrew, mediante permuta de ações condicionada a uma prévia incorporação de Labatt Brewing Canada Holding Ltd ('Mergeco', Bahamas) pela Ambev, restando claro que o preço daquela fazia parte do preço pago pela aquisição de controle da AmBev, resultando tal incorporação em aumento da participação da Interbrew no capital social da companhia de bebidas brasileira, que passou a ser controlada pelo grupo belga;

¹As folhas dos autos estão indicadas conforme a numeração atribuída pelo sistema "e-processo".

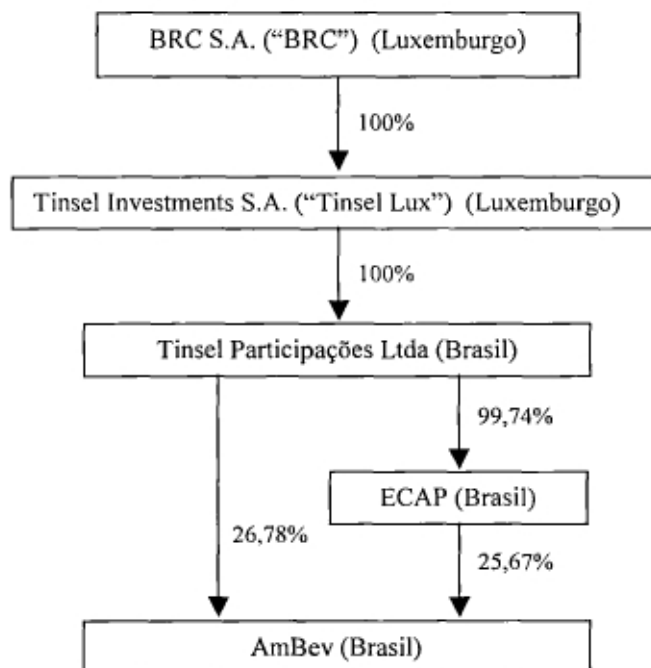
(iii) A movimentação societária determinada pelos dois acordos firmados em 3 de maio de 2004 - o Acordo de Contribuição e Subscrição (permuta entre os ex-controladores da AmBev e o grupo Interbrew) e o Acordo de Incorporação (incorporação da Labatt pela AmBev) - decorreu de operações que foram conduzidas externamente ao território brasileiro, surgindo deles o ágio aproveitado tributariamente pela AmBev;

Passo a passo da negociação - Permuta e Incorporação

Acordo de Contribuição e Subscrição

(iv) A partir do relatório 20-F, relativo ao exercício findo em 2003, arquivado pela AmBev na CVM, verificou-se que os dois polos da negociação eram representados por: (i) as empresas controladas direta ou indiretamente por Jorge Paulo Lemann Marcel Hermann Telles e Carlos Alberto da Veiga Sicupira, coletivamente referenciadas no documento como Grupo SB, a saber, S-Braco Participações S.A. ('SB', Brasil), Rougeval Limited ('ROUGEVAL', Bahamas), Tinsel Investments Inc. ("TINSEL", Bahamas), Braco S.A. ('BRACO', Brasil), Braco Management Inc. ('BRACO MANAGEMENT', Bahamas), Tinsel Participações Ltda. ('TINSEL PARTICIPAÇÕES', Brasil), Bracopar S.A. ('BRACOPAR', Brasil), Empresa de Administração e Participação S.A. - ECAP ('ECAP', Brasil), Tinsel Investments S.A. ('TINSEL LUX', Luxemburgo) e BRC S.A. ('BRC', Luxemburgo); e (ii) as empresas do grupo belga Interbrew: Stichting Interbrew ('STICHTING', Holanda), Eugénie Patri Sebastien ('EPS', Luxemburgo) e Interbrew S.A. ('INTERBREW', Bélgica);

(v) Pelo acordo, o grupo belga trocava ações da Interbrew por todas as ações ordinárias da AmBev detidas pelo Grupo SB, cabendo a Tinsel Participações Ltda centralizar as ações ordinárias dos principais acionistas brasileiros da Ambev, prevendo também a seguinte reestruturação (Seção 3.01) do Grupo SB:



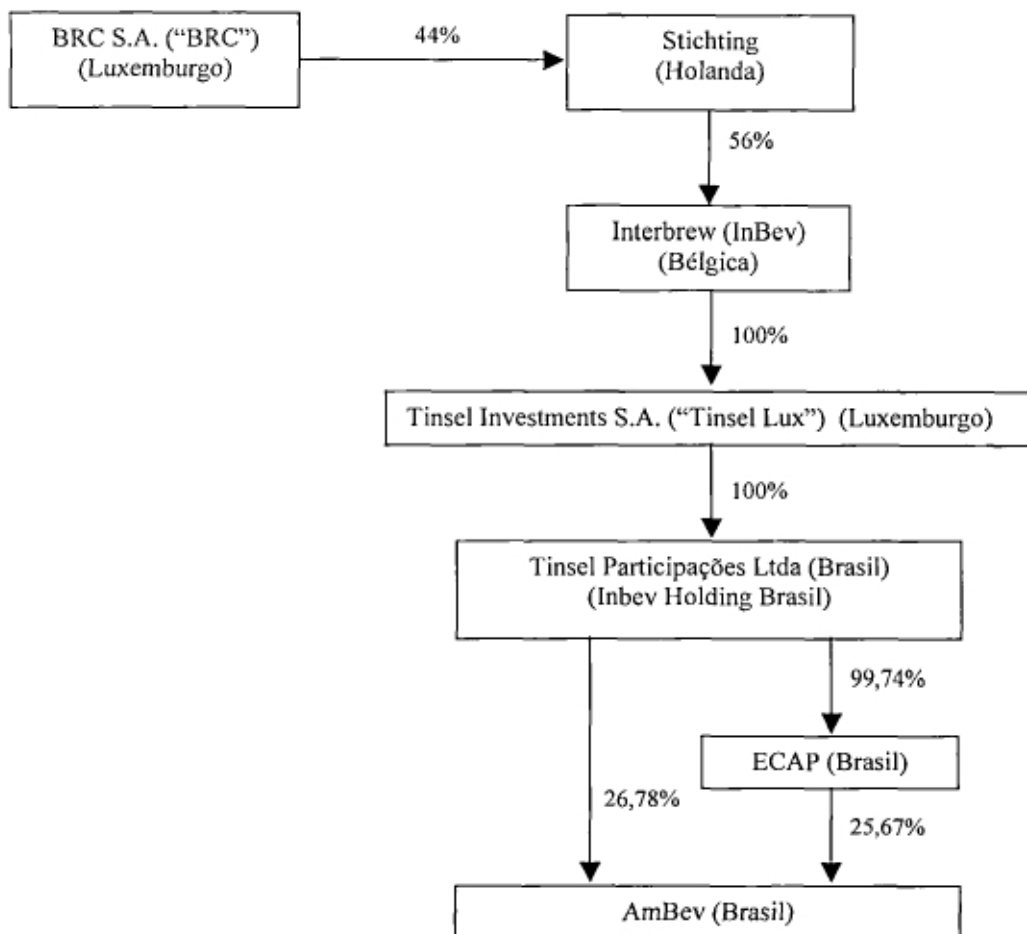
(vi) Efetivada a concentração das ações ordinárias da AmBev detidas pelo Grupo SB (cerca de 8,25 bilhões) e implementado o novo desenho societário exigido no Acordo de Contribuição e Subscrição, os ex-acionistas majoritários da AmBev

trocaram a participação na companhia de bebidas brasileira pela participação na Interbrew.

(vii) Pelos termos do Acordo de Contribuição e Subscrição, BRC S.A. manifesta a intenção de subscrever 141.712.000 ações ordinárias de Interbrew (posteriormente denominada InBev S.A.) em troca de todas as ações da Tinsel Lux, que direta e indiretamente controlava 52,45% da Ambev (cerca de 8,25 bilhões de ações ordinárias);

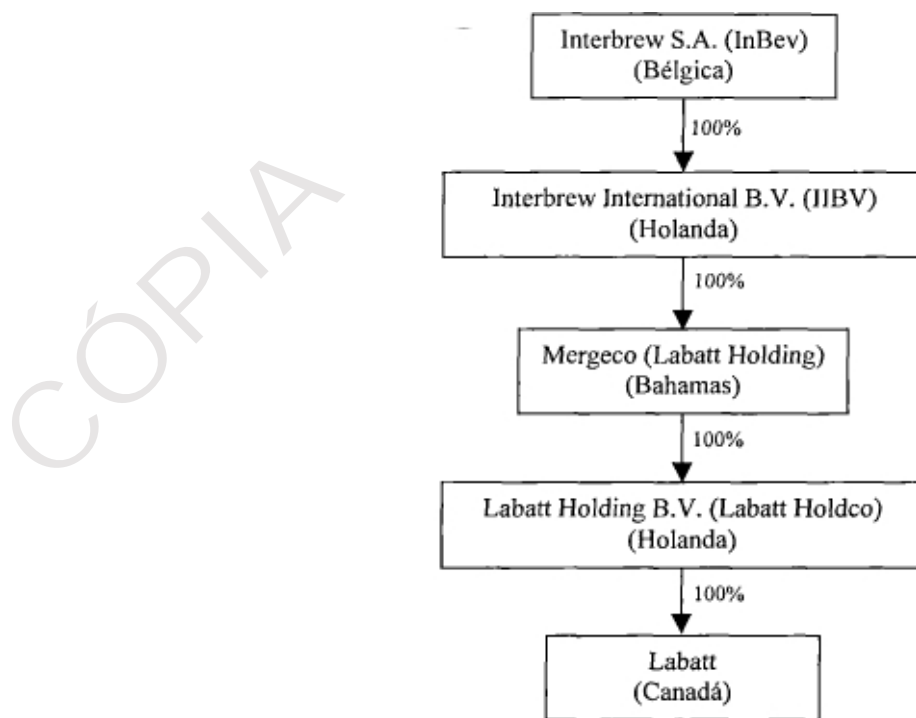
(viii) A BRC S.A. cedeu todas as suas ações da Interbrew S.A., recebidas em decorrência do aumento de capital mencionado acima, à Stichting Interbrew ('Stichting'), em permuta por 141.712.000 certificados da Stichting, sendo que as 321.712.000 ações da InBev então pertencentes à Stichting representavam aproximadamente 56% de todas as ações emitidas e em circulação da InBev;

(ix) Após o fechamento dessa operação, em agosto de 2004, a BRC passou a deter 44% das ações com direito a voto da Stichting, que passou a deter aproximadamente 56% das ações ordinárias da Interbrew, cuja participação na AmBev passou a ser de cerca de 53%, como abaixo se ilustra:

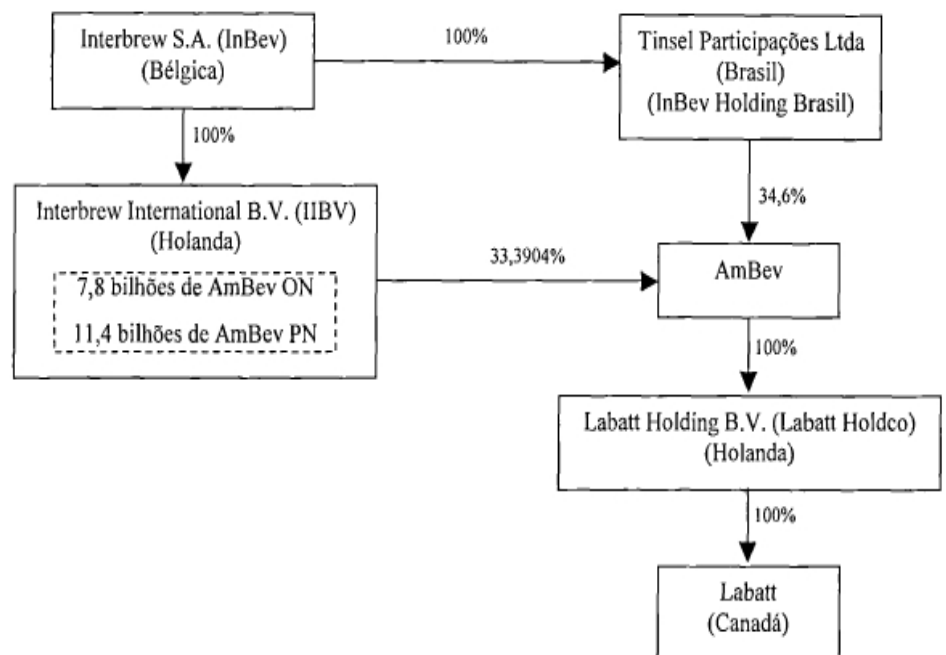


Acordo de Incorporação

(x) Também datado de 3 de março de 2004, o Acordo de Incorporação previa que a Ambev incorporaria a Mergeco, controladora da operacional Labatt e subsidiária integral da Interbrew S.A, e que, no momento do evento, o grupo Interbrew apresentaria a seguinte estrutura societária:



(xi) Por conta dessa reestruturação do grupo belga – pela qual a AmBev deixou de adquirir participações que lhe dariam acesso aos mercados mexicano e norte-americano de bebidas (como houvera sido vislumbrado pelos ex-controladores da AmBev), restando apenas o mercado canadense –, a cervejaria brasileira incorporou a Mergeco, emitindo, em contrapartida, 7.866.181.882 novas ações ordinárias e 11.398.181.319 novas ações preferenciais a sua controladora International B.V. (IIBV), ficando assim o desenho societário dos grupos Interbrew (percentuais sobre o capital votante) e AmBev:



Formação dos ágios

(xii) O formulário 20-F, relativo ao ano de 2006, noticia que a AmBev, uma vez concluídas em 27 de agosto de 2004 as etapas estipuladas pelos dois acordos (Acordo de Contribuição e Subscrição e Acordo de Incorporação), passou a ser controlada pela InBev S.A. ('InBev' no esquema do 20-F, anteriormente denominada Interbrew S.A.), que se tornou detentora indireta de 27.463.411.153 ações da AmBev (sendo 16.065.229.834 ações ordinárias e 11.398.181.319 ações preferenciais), representando 68,4% do capital votante e 49,1% do capital total da AmBev;

(xiii) Em decorrência da aquisição do controle da AmBev pelos belgas, a CVM exigiu que a InBev (Bélgica) realizasse uma oferta pública obrigatória para a aquisição de todas as ações ordinárias remanescentes em circulação, que foi concluída em 29 de março de 2005, resultando na aquisição pela InBev (Bélgica) de um adicional de 2.960.070.177 ações ordinárias da AmBev, aumentando sua participação na AmBev para aproximadamente 81% do capital votante e uma participação econômica de 56%;

(xiv) A oferta pública foi realizada por conta e ordem da belga InBev SA/NV (conforme informações do edital publicado com as informações sobre a oferta pública - Anexo D acostado à resposta ao Termo de Intimação n. 8, doc. 82), que utilizou a InBev Holding Brasil para liquidar financeiramente a operação que, por consequência, registrou contabilmente um ágio de R\$ 1,497 bilhão, fundamentado em rentabilidade futura da AmBev;

(xv) A InBev Holding Brasil reconheceria ainda um segundo ágio – quando da contribuição ao seu capital feita pela IIBV, em 30 de maio de 2005, com ações da AmBev recebidas em troca da Labatt – no valor de R\$ 7.159.056.473,94;

(xvi) Segundo ata da AGE da InBev Holding Brasil realizada em 30 de maio de 2005 (arquivada na Jucesp em 3 de junho de 2005, doc. 92), o aumento de capital, no montante de R\$ 13.585.534.950,82 (capital social saltou de R\$ 2.553.067.891,89 para R\$ 16.138.602.842,71), se deu mediante a emissão de 123.682.310.103 novas ações ordinárias, sem valor nominal, ao preço de emissão de 0,1098 por ação, fixado com base no patrimônio líquido apurado em balanço levantado em 30 de abril de 2005, integralizadas pela IIBV com 9.213.336.514 ações ordinárias e 11.398.181.319 ações preferenciais de emissão da AmBev; portanto, a esse conjunto de ações da AmBev, cuja proprietária era a IIBV, atribuiu-se o valor do aumento (R\$ 13.585.534.950,82) de capital da InBev Holding Brasil, encontrando-se listada, nessa mesma ata, a totalidade dos acionistas da InBev Holding Brasil e a respectiva participação de cada um no capital votante da sociedade: Ambrew S.A. (55,14%), IIBV (44,86%), além de três pessoas físicas, cada uma com uma ação;

(xvii) A InBev Holding Brasil foi então incorporada pela AmBev, sendo que de acordo com o Protocolo e Justificação de Incorporação, os 25.175.834.643 de ações ordinárias eram representativos de 72,974% do capital votante da AmBev; assim, antes de ser incorporada pela sua controlada, a InBev Holding Brasil tinha em seu ativo um ágio total de R\$ 8.510.158.290,84, parte registrada na oferta pública realizada em 29 de março de 2005 (R\$ 1.351.101.816,90), parte da contribuição no seu capital feita por IIBV, realizada em 30 de maio de 2005, com ações da AmBev (R\$ 7.159.056.473,94);

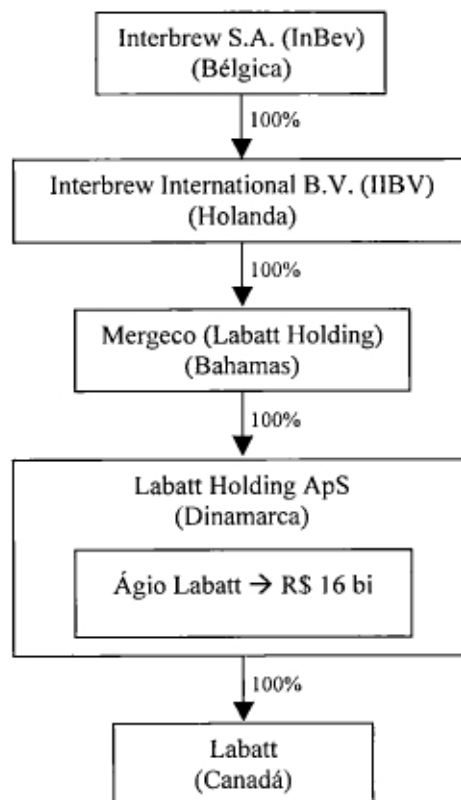
(xviii) Como sucessora dos ativos líquidos da InBev Holding Brasil, a AmBev incorporou também os ágios antes reconhecidos na sucedida, amortizando-os, inclusive tributariamente, desde 2005;

(xix) Há de se mencionar um terceiro ágio, decorrente também da negociação entre Interbrew e AmBev, reconhecido antes dos outros dois, em sociedade domiciliada na Dinamarca e que, a despeito de gerado fora do Brasil, causou reflexos sobre o reconhecimento do ágio originado da integralização que a IIBV fez na InBev Holding Brasil com as ações da AmBev;

(xx) Conforme o Acordo de Incorporação, a Ambev incorporou a Labatt Holding (Bahamas), que controlava indiretamente a Labatt Canadá, sendo que entre a holding bahamense e a operacional canadense encontrava-se uma holding holandesa, que foi substituída por outra de origem dinamarquesa, a Labatt Holding ApS, modificação formalizada na AGE de 27/08/2004;

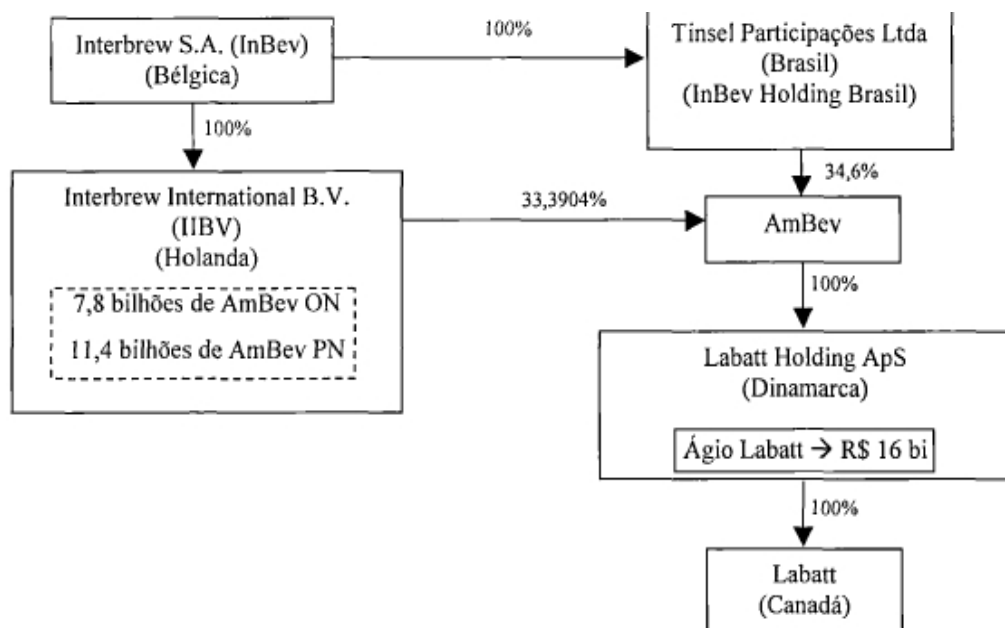
(xxi) A Labatt ApS (criada em 1º de janeiro de 2004), quando da incorporação da Labatt Holding Bahamas pela AmBev, em 27 de agosto de 2004, registrava em seu ativo um ágio de mais de R\$ 16 bilhões, que teria sido contabilizado antes da incorporação, em operação por meio da qual o grupo Interbrew reavaliou a mercado a Labatt Canadá;

(xxii) Dessa forma, o controle da operacional canadense Labatt, diferentemente do que constava originalmente no Protocolo de Justificação, apresentava-se da seguinte forma:



(xxiii) Por sua vez, o desenho societário dos grupos Interbrew (percentuais sobre o capital votante) e AmBev assim se efetivou:

CÓPIA



(xxiv) A determinação do acervo líquido da Labatt Holding (Bahamas) para fins de incorporação pela AmBev foi feita pela empresa de consultoria Apsis e consubstanciou-se no laudo RJ-177/04, datado de 12 de julho de 2004, que avaliou o PL da Labatt Holding no mínimo em R\$ 14,791 bilhões na data-base de 24 de junho de 2004, valor equivalente a CAD\$ 6,4 bilhões;

(xxv) Ao incorporar a Labatt Holding Bahamas (Mergeco), então controladora da Labatt Holding ApS, a AmBev incorporou também, nas suas demonstrações consolidadas, o ágio de mais de R\$ 16 bilhões resultante da avaliação econômica que o grupo Interbrew fez da Labatt canadense, empresa que pertencia ao próprio grupo, tendo sido tal ágio, consensualmente estabelecido entre a Interbrew e a AmBev, conforme notas explicativas às demonstrações financeiras da Labatt Brewing Canada Holding Ltd. (Bahamas);

(xxvi) A incorporação da Labatt Holding Bahamas (Mergeco) resultou na contabilização pela AmBev de um aumento de capital de R\$ 1.600.747.987,09 (R\$ 83,09374 por lote de 1.000 ações x 19.264.363,20 ações), além de R\$ 12.840.276.012,91 (R\$ 666,53000044372 por lote de 1.000 ações x 19.264.363,20 ações) destinados à reserva de capital, integralmente subscritas por IIBV, num montante de R\$14.441.024.000,00, equivalente, em reais, ao PL da sociedade incorporada, avaliado por 6,4 bilhões de dólares canadenses;

(xxvii) Depreende-se que o custo de aquisição das novas ações emitidas pela AmBev, detidas por IIBV, era de R\$ 14.441.024.000,00 (CAD\$ 6,4 bilhões) em 27 de agosto de 2004, que, justamente, foram posteriormente (30 de maio de 2005) integralizadas por IIBV no capital da InBev Holding Brasil (por cerca de R\$ 13,585 bilhões);

(xxviii) A IIBV, ao integralizar o capital da InBev Holding Brasil com as ações que detinha na AmBev, transferiu para uma sociedade domiciliada no Brasil o ágio gerado fora do território nacional, pois o ágio de R\$ 16 bilhões registrado na Labatt ApS majorava, via equivalência patrimonial, o custo de aquisição do investimento que a IIBV detinha na Labatt Holding Bahamas (que controlava a Labatt ApS); assim, o custo de aquisição das ações da AmBev recebidas pela IIBV era composto pelo reflexo (equivalência patrimonial) daquele ágio, uma vez que os

ativos cedidos (CAD\$ 6,4 bilhões) pela IIBV tinham valor equivalente às ações recebidas (CAD\$ 6,4 bilhões) da AmBev;

(xxix) Realizada a integralização de capital da InBev Holding Brasil pela IIBV (30 de maio de 2005) - quando foi registrado o ágio de mais de 7 bilhões de reais -, a InBev Holding Brasil é, ato contínuo, incorporada (AGE de 28 de julho de 2005) pela AmBev, operação que ocasionou o cancelamento das ações da AmBev detidas pela InBev Holding Brasil, bem como a emissão, em igual número, de novas ações ordinárias e preferenciais da AmBev, subscritas pelos administradores da InBev Holding Brasil e integralizadas mediante versão à AmBev do PL da sociedade incorporada;

Indedutibilidade da amortização do ágio reconhecido em virtude da oferta pública obrigatória

(xxx) A mudança de controle da AmBev deflagrou a obrigatoriedade de realização de uma oferta pública (OPA) pelos novos controladores, realizada em 29 de março de 2005, tendo como ofertante a InBev SA/NV, sociedade domiciliada na Bélgica, cuja liquidação financeira foi feita pela InBev Holding Brasil;

(xxxii) Em virtude desse repasse feito aos minoritários, a InBev Holding Brasil registrou contabilmente um ágio de R\$ 1,497 bilhão, resultante da diferença entre o valor pago pelas ações na OPA e o PL (proporcionalmente ao percentual de ações adquiridas, cerca de 2,96%) da AmBev;

(xxxii) A transferência dos recursos externos para os minoritários e a entrega das ações adquiridas na OPA para a belga, se feitas diretamente entre as partes, gerariam exatamente os mesmos efeitos que a operação com a 'parada estratégica' dos recursos, exceto pelo ágio de cerca de R\$ 1,5 bilhão, reconhecido em decorrência da alternativa implementada pela intermediação. A justificativa de concentração acionária das ações da AmBev na InBev Holding Brasil, no caso da OPA, é enfraquecida pelo fato de essa mesma holding ter sido incorporada (28 de julho de 2005) apenas 114 dias depois da sua capitalização (5 de abril de 2005) com os recursos que serviram ao pagamento das ações da companhia que viria a incorporá-la;

(xxxiii) A decisão de assim proceder teve conotação exclusivamente tributária, pois fazer uma capitalização de quase 2 bilhões de reais numa empresa que, sabidamente, desapareceria pouco tempo depois é um ato que, no caso, jamais poderá ser visto como parte da atividade empresarial da InBev Holding Brasil, em especial porque a vultosa integralização foi decidida pelo mesmo bloco de controle que deliberou pela incorporação;

(xxxiv) A falta de justificativa (que não apenas a tributária) para a 'escala' fica ainda mais evidente quando se verifica que o grupo de minoritários que optou por trocar suas ações da AmBev por ações da InBev S.A (Bélgica), viram-nas serem encaminhadas diretamente para a InBev S.A, enquanto os minoritários que as alienaram por dinheiro, verificaram que as ações da AmBev fizeram uma 'escala' na InBev Holding Brasil, antes de chegar na Bélgica;

(xxxv) Em vista do exposto, as despesas de amortização do ágio oriundo da OPA, aproveitadas tributariamente pela fiscalizada desde 2005, devem ser glosadas sob o argumento de que são desprovidas da necessidade requerida para admiti-las como dedutíveis no cômputo da base de cálculo do imposto de renda, conforme disposto no art. 299 (cuja base legal é o art. 47 da Lei n. 4.506, de 1964) do

Regulamento do Imposto de Renda., bem como da apuração da CSLL, consoante disposto no art. 13, inciso III, da Lei n. 9.249/95;

Indedutibilidade da amortização do ágio reconhecido em virtude da conferência das ações da AmBev no capital da InBev Holding Brasil

(xxxvi) A integralização do capital da InBev Holding Brasil, em 30 de maio de 2005, foi efetivada mediante a entrega das ações da AmBev recebidas pela IIBV em troca das ações da Labatt Holding Bahamas, sendo que naquele momento, a InBev belga controlava cerca de 81% do capital votante da AmBev, assim como controlava também por meio de suas subsidiárias integrais IIBV e Ambrew, a InBev Holding Brasil;

(xxxvii) Antes da integralização, a IIBV já detinha um conjunto de ações ordinárias e preferenciais da AmBev (7,8 bilhões de ON e 11,4 bilhões de PN), recebidas em troca da Labatt, bem como 1.347.154.632 ações ordinárias recebidas de InBev SA, que as havia adquirido na OPA; ao integralizá-las (total de 20.611.517.833 ações) no capital da InBev Holding Brasil, esse conjunto de ações, antes detido pela IIBV, continuou sob controle do grupo belga (que também controlava IIBV, InBev Holding Brasil e AmBev); e transcorridos apenas 59 dias, a InBev Holding Brasil é incorporada pela AmBev, daí decorrendo que a vinculação entre aquele conjunto de ações da AmBev voltou a ser exercida diretamente pela IIBV;

(xxxviii) As ações da AmBev integralizadas por IIBV no capital da InBev Holding Brasil (30 de maio de 2005) foram canceladas em virtude da incorporação (28 de julho de 2005) da controladora (InBev Holding Brasil) pela sua controlada (AmBev), ao mesmo tempo em que são reemitidas novas ações pela AmBev, em número idêntico à quantidade de ações canceladas, subscritas e integralizadas por IIBV;

(xxxix) A integralização na InBev Holding Brasil feita por IIBV (30 de maio) – a partir da qual o controle da AmBev passou a ser exercido indiretamente pela IIBV – e a seguida incorporação (28 de julho) da sociedade recém-integralizada significaram, em essência, que, no conjunto de ações da AmBev recebidas por IIBV após a incorporação da InBev Holding Brasil, incluía-se aquele primeiro conjunto utilizado para integralizar o capital dessa holding; a IIBV detinha 7,8 bilhões de ações ON e 11,4 bilhões de ações PN da AmBev antes da integralização; após a incorporação da InBev Holding Brasil, esse mesmo conjunto retornou, em curtíssimo tempo, à IIBV, e se focarmos exclusivamente nesse primeiro conjunto de ações detido pela IIBV, houve apenas um 'passeio circular', ou seja, elas saíram e voltaram a sua origem, acompanhadas de outras ações da AmBev detidas anteriormente pelo grupo SB (Telles, Lemann e Sicupira);

(xl) As ações da AmBev detidas por IIBV fizeram tão somente um 'passeio' de 59 dias e voltaram à sua origem, sendo que o mesmíssimo resultado (tirante o ágio) seria obtido se a AmBev tivesse incorporado a InBev Holding Brasil antes da integralização da IIBV, pois se deve levar em conta que as empresas faziam parte do mesmo grupo e poderiam portanto, alocar suas ações à sua conveniência; nesse caso, a InBev Holding Brasil, em cujo ativo constavam as participações na AmBev antes detidas pelo grupo SB, teria as suas ações AmBev canceladas e novas ações poderiam ser emitidas à IIBV;

(xli) As despesas de amortização do ágio oriundo da integralização realizada por IIBV no capital da InBev Holding Brasil, aproveitadas tributariamente pela fiscalizada desde 2005, são desprovidas da necessidade requerida para admiti-las

como dedutíveis no cômputo da base de cálculo do imposto de renda, conforme disposto no art. 299 (cuja base legal é o art. 47 da Lei n. 4.506, de 1964) do Regulamento do Imposto de Renda, devendo também ser glosada na apuração da CSLL, conforme disposto no art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95 e o art. 57 da Lei n. 8.981/95;

Qualificação da Multa

(xlii) O 'passeio' feito pelas ações da AmBev detidas pela IIBV é desprovido de propósito comercial e representa uma operação eivada de dolo, praticada com o intuito de reduzir ilicitamente o montante de tributos devidos; as ações da AmBev já estavam em mãos da holandesa, carecendo de lógica concentrá-las no Brasil para, ato contínuo, voltarem às suas mãos; produzir documentos que tentam legitimar um mero 'passeio' de ações da AmBev, camuflados entre outros tantos atos societários, configura a vontade dolosa de causar prejuízo (a toda sociedade brasileira, com exceção dos sócios beneficiados) pela 'herança' (um intangível de mais de R\$ 7,1 bilhões) deixada na forma de ágio a ser amortizado tributariamente;

(xliii) O dolo também se mostra evidente quando o pagamento feito em dinheiro seguiu uma trajetória diferente da seguida pelo pagamento feito em ações da InBev S.A, sem que houvesse razão para tanto, e, ainda, ao se verificar que a documentação que deu suporte à entrada do dinheiro utilizado na OPA pretendeu dar a impressão de que houvera a intenção de capitalizar uma empresa brasileira, quando, na verdade, a operação formalizada como capitalização foi vazia de significado econômico, pois o capital integralizado desaparece pouco tempo depois com a incorporação da holding nacional;

(xliv) Analisadas como um todo, as operações revelam a intenção de fraudar o fisco, prejudicam a livre concorrência, ocultam a real capacidade contributiva individual do contribuinte e distorcem a neutralidade tributária; se é aceitável que a neutralidade tributária seja invocada nos casos em que governos provocam intervenções que causem prejuízos à competição de mercado (salvo em situações necessárias para corrigir eventuais distorções), também ela deve prevalecer quando particulares utilizam práticas tributárias abusivas, e se os governos devem se abster de provocar desequilíbrios concorrenciais no primeiro caso, devem prontamente atuar no caso em que a concorrência é distorcida pelo uso indevido de tributos em favor de contribuintes que praticam planejamentos tributários abusivos;

(xlv) A demonstração da intenção de representar juridicamente operações de forma diversa do que na realidade representavam, com o fim de obter dolosamente uma economia tributária ilícita, enseja a aplicação da multa qualificada estabelecida pelo art. 44, §1º, da Lei n. 9.430/96;

Infração 2: Juros decorrentes de mútuos com pessoas vinculadas no exterior

(xlvi) Foi constatada a falta de registro de contrato de mútuo de US\$ 18.060.000,00 no Banco Central do Brasil, bem como a apropriação dos correspondentes juros acima do limite fixado no artigo 22 da Lei nº 9.430/1996, ensejando o ajuste de ofício das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante adição de R\$3.392.613,61, exigindo-se os correspondentes tributos acompanhados de multa de ofício de 75%;

Infração 3: Compensações indevidas de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL

(xlvii) Nos períodos fiscalizados, a glosa das despesas de amortização de ágio alterou o *quantum* compensado ao longo dos anos, restando indevidamente compensados os seguintes prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL:

<i>Em reais</i>	
Ano	Prejuízo fiscal indevidamente compensado
2007	214.283.325,38
2008	0,00
2009	566.474.381,91
2010	179.342.899,66

(xlviii) A mesma lógica aplica-se à contribuição social sobre o lucro. Nos 'Demonstrativos da Compensação de Bases Negativas', que compõem os autos de infração dos quais faz parte o presente termo, encontram-se os valores indevidamente compensados, abaixo reproduzidos:

<i>Em reais</i>	
Ano	Base negativa indevidamente compensada
2009	536.669.920,08
2010	290.658.253,88

Multa qualificada sobre valores indevidamente compensados

(xlix) A multa qualificada incidente sobre a glosa dos encargos de amortização foi lavrada em face do intuito fraudulento que inspirou o reconhecimento daqueles encargos e sendo a compensação indevida reflexo direto daquela infração dolosa, se a glosa qualificada se dá em período lucrativo fiscalmente, sobre o imposto devido incide a multa qualificada e, se mesmo após a glosa, o resultado continua negativo (como foi o caso do ano de 2005), a compensação indevida do prejuízo deve ter glosa igualmente qualificada;" (Os destaques em negrito são do original)

Em tempestiva impugnação (fls. 9.370), a atuada suscitou preliminar de decadência do direito de o Fisco realizar lançamento relativo ao ano-calendário 2005 e, no mérito, defendeu a improcedência do lançamento quanto à amortização do ágio e dos juros decorrentes do mútuo com pessoa vinculada no exterior, refutou a glosa de compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, a qualificação da multa, o cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic e a sua aplicação sobre a multa de ofício. Contestou a exigência da CSLL sobre a glosa de amortização do ágio.

O órgão de primeira instância julgou a exigência procedente, por unanimidade, assim resumindo a decisão:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

FATOS PASSADOS. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS. GUARDA. PRAZO.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo

conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

AUTO DE INFRAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. LANÇAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os prazos decadenciais previstos no Código Tributário Nacional em desfavor do Fisco limitam a atividade administrativa de lançamento, entendido como ato jurídico de constituição de crédito tributário praticado por autoridade fiscal, que não se confunde com auto de infração lavrado para retificar prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

INFRAÇÃO. CONSCIÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Mantém-se a multa de ofício qualificada quando o procedimento fiscal evidenciou que o contribuinte estruturou artificialmente operações societárias com o intuito de internar ágio do qual não era titular e que tinha pleno conhecimento de que lhe faltaria legitimidade para aproveitar o benefício fiscal de sua amortização.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INTERNAÇÃO DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Constitui planejamento tributário abusivo a formalização de atos societários destituídos de propósito negocial a não ser o de internar ágio gerado na reavaliação de investimento de outro titular, sendo procedente a glosa de sua amortização fiscal realizada por terceiro.

PREJUÍZOS FISCAIS. REVERSÕES. REDUÇÕES. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. AUTO DE INFRAÇÃO.

Deve ser glosada a compensação do lucro líquido ajustado com prejuízo fiscal que se demonstrou inexistente ou aquém do originalmente apurado pelo contribuinte em face de dedução indevida de encargos de amortização de ágio de seu resultado tributável.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÚTUO. CONTRATO. REGISTRO NO BACEN. AUSÊNCIA. JUROS. DEDUÇÃO. LIMITE.

Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, independentemente se a legislação cambial dispensa o mencionado registro.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova."

Cientificada da decisão de primeiro grau por via postal em 16/05/2012 (fls. 9.982/9.988), a contribuinte interpôs o recurso no dia 15 do mês seguinte (fls. 9.997/10.176) renovando as razões de contestação expostas por ocasião da impugnação. Alegou a dependência do julgamento desta exigência ao de duas outras em exame neste Conselho, com interferência no saldo de prejuízos fiscais sob exame nestes autos.

Contrarrazões da Fazenda Nacional nas fls. 10.395/10.451 requerendo "seja negado provimento *in totum* ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, mantendo-se incólume o lançamento fiscal questionado."

As partes apresentaram peças de argumentação suplementares.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva – Relator.

O recurso foi tempestivamente apresentado por parte legítima e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Preliminar de decadência

Discute-se a decadência quanto a supostas irregularidades relativas à determinação anual do lucro real do ano-calendário 2005, indicadas em autos de infração de IRPJ e CSLL, identificados ao sujeito passivo em 15 de dezembro de 2011 (fls. 9.302, 9.307, 9.277, 9.286, 9.319, 9.326, 9.341).

A Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do exercício 2006, retificadora, constitui as fls. 4.616/5.239.

A autoridade fiscal considerou ilegal a amortização do ágio registrado (e deduzido da base de cálculo) no ano-calendário 2005, muito embora nenhum crédito tributário tenha sido constituído em razão da absorção dos efeitos da infração por prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL do próprio período de apuração.

Segundo a turma recorrida, aplica-se o prazo decadencial no caso de o auto de infração cuidar de lançamento constitutivo de crédito tributário. Entretanto, descaberia cogitar-se de decadência na promoção de correção da apuração do sujeito passivo acerca de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL mediante o mesmo instrumento.

No entendimento exposto no voto condutor do acórdão:

" ... se este instrumento for formalizado apenas com o objetivo de promover de ofício a correção de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, não se estará diante de hipótese de constituição de crédito tributário, isto é, de ato administrativo de lançamento, não sendo o caso, por conseguinte, de aplicação dos prazos decadenciais previstos no artigo 150 ou 173 do CTN.

Evidentemente, se por força da correção de ofício operada nos saldos de prejuízo fiscal ou de base de cálculo de CSLL for apurada eventual diferença de IRPJ ou de contribuição, a autoridade fiscal somente poderá exigí-la, mediante a atividade de lançamento, caso ainda não transcorrido o prazo de caducidade."

Concluiu, com base no Parecer PGFN 1.617/2008, que não teria ocorrido a decadência mesmo na hipótese de aplicação dos prazos extintivos do CTN aos autos de infração sem exigência de créditos tributários, *in verbis*:

"O referido Parecer esclareceu que o prazo decadencial para o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quando verificada a existência de pagamento antecipado, subordina-se à regra prevista no § 4º art. 150 da Lei nº 5.172/1966. Por outro lado, nas hipóteses de inexistência de pagamento antecipado ou quando observado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a regra para contagem do prazo decadencial seria aquela estabelecida pelo art. 173, I, do mesmo diploma legal.

No presente caso, a contribuinte apurou originalmente bases tributáveis negativas para o ano-calendário 2005, motivo pelo qual deixou de efetuar pagamento de IRPJ e CSLL, condição determinante para a contagem do prazo extintivo contra o Fisco de acordo com o art. 173, inciso I, do CTN.

A contribuinte optou pela apuração anual do lucro real, considerando-se ocorrido o fato gerador, desta maneira, em 31/12/2005. Por sua vez, o lançamento de ofício relativo à infração de 2005 somente poderia ter sido efetuado em 2006. Desta

forma, a contagem do prazo decadencial teria início em dia 1º de janeiro de 2007 e, em 1º de janeiro de 2012, restaria configurada a extinção da pretensão fiscal.

Consoante verificado, a fiscalizada foi notificada dos autos de infração em 15/12/2011, não restando configurada, assim, a caducidade contra o fisco, ainda que fossem aplicáveis os prazos extintivos previstos no CTN."

Alegou a recorrente impossibilidade de alteração da apuração do ano-calendário 2005 em razão de decadência do direito do Fisco de realizar o lançamento tributário relativo àquele período. No seu entendimento, o valor do ágio formado e registrado em 2005 não mais poderia ser alvo de retificação pela autoridade fiscal, assim como os valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Nessa linha, também os efeitos desses fatos nos períodos seguintes estariam fora do alcance de eventuais revisões promovidas pelo Fisco.

Defendeu a aplicação do prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN – Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, na ausência de quaisquer indícios de dolo ou fraude no seu comportamento, inexistindo "*data maxima venia* qualquer fundamentação séria a este respeito no Termo de Verificação Fiscal e na r. decisão recorrida ...". Admitindo apenas para fins de argumentação a aplicação do art. 173, I, do Código, mesmo assim teria ocorrido a decadência, tendo em vista o deslocamento do termo inicial para a data da entrega da DIPJ do exercício 2006 – 30/06/2006 – e as diversas retenções de imposto de renda na fonte sofridas durante o ano, o que equivaleria a pagamentos de tributos.

Sobre decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a tributos e contribuições sociais submetidas ao regime de lançamento por homologação, como no caso destes autos, penso que a matéria é regulada pelo art. 150, § 4º, do CTN, independentemente da apresentação de declarações ou da realização de pagamentos. Apenas se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deve-se cogitar da norma do art. 173, I, do Código.

Este foi o entendimento dominante até há pouco na jurisprudência administrativa, a exemplo do acórdão abaixo indicado:

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. O Fisco dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que se aplica a regra do art. 173, I, do Código. Inexistência de pagamento ou descumprimento do dever de apresentar declarações não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem. (Ac. 1103-00.326/2010).”

Contudo, tal interpretação foi ultrapassada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Segundo a aquela corte, na ausência de pagamento incide o art. 173, I, do CTN, iniciando-se a contagem do quinquênio decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Havendo pagamento, aplica-se a norma do art. 150, §4º.

Assim vem decidindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo do Acórdão 9302-003.062, de 13/02/2014:

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO, ART. 173, I. DO CTN. Não comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no Art. 173, I, do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733."

Conforme citado no julgado acima, a interpretação do STJ restou consolidada com o julgamento do REsp 973.733/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, processado sob o rito do art. 543-C do CPC, de recurso repetitivo. Tal entendimento deve ser reproduzido neste âmbito administrativo, segundo o art. 62-A do Ricarf.

A apresentação da DIPJ não atrai o termo inicial para a data da sua entrega, eis que se trata apenas de declaração informativa, sem qualquer efeito constitutivo de crédito tributário.

Alegou a recorrente a existência de pagamentos representados por diversas retenções realizadas por fontes pagadoras, o que reclamaria a norma do art. 150, §4º, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial da data do fato gerador. Na hipótese, o ano-calendário 2005 estaria alcançado pela decadência.

Tal interpretação não deve ser prestigiada.

Prescreve o art. 150 do CTN:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."
(Destaque acrescido)

O dispositivo transcrito trata exclusivamente de pagamento, dito antecipado, como pressuposto para a extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de futura homologação, operando-se tacitamente em cinco anos no caso de omissão da autoridade fazendária, por determinação expressa do §4º.

A *mens legis* indica a necessidade de ação voluntária do pagamento pelo sujeito passivo, demonstrando a sua intenção de adimplir a obrigação tributária. Tal conduta não é encontrada no caso de tributo retido, em que a responsabilidade pelo pagamento é transferida legalmente à fonte pagadora.

O comando legal estaria atendido caso houvesse pagamentos mensais por estimativa. Entretanto, as fichas 11 e 16 da DIPJ/2006-retificadora revelam bases de cálculo negativas em todos os meses do ano-calendário 2005, sem qualquer pagamento, portanto (fls. 4.622/4.625 e 4.627/4.630).

Considerando-se a apuração da contribuinte pelo regime do lucro real anual, com fato gerador em 31/12/2005, o Fisco poderia realizar o lançamento de ofício até 31/12/2011, conforme a norma aplicável ao caso, a do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, os autos de infração de 15/12/2011 não foram alcançados pela decadência.

Afastada a hipótese de aplicação do art. 150, §4º, perdem objeto as demais questões relativas à matéria, inclusive a decorrente da alegação de mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN).

Ágio – considerações introdutórias

O relatório da decisão recorrida, parcialmente transcrito acima, descreveu os diversos atos de reestruturação societária das pessoas jurídicas dos conglomerados integrados pela Interbrew S/A, depois Inbev, e Ambev, culminando com a incorporação da InBev Holding Brasil pela sua controlada Ambev, daí resultando a amortização do ágio registrado na incorporada.

Todas as operações societárias intermediárias foram detalhada e exaustivamente narradas no TVF. Entretanto, não se deve perder de vista que são dois os ágios amortizados pela recorrente e rejeitados pela fiscalização.

O primeiro foi decorrente da OPA liquidada financeiramente em 29/03/2005 pela InBev Holding Brasil por conta e ordem da belga Inbev S/A, em razão de expectativa de rentabilidade futura da Ambev. O segundo ágio foi registrado pela mesma InBev Holding Brasil por ocasião da contribuição ao seu capital em 30/05/2005 pela holandesa IIBV com ações da Ambev recebidas em troca da Labatt Holding (Bahamas), que fora incorporada pela Ambev em 27/08/2004.

Os valores amortizados estão relacionados no demonstrativo a seguir:

Ano	OPA	Integralização	Total
2005	88.630.956,98	426.665.304,54	515.296.261,52

Ano	OPA	Integralização	Total
2006	177.564.915,87	854.789.246,15	1.032.354.162,02
2007	177.564.915,87	854.789.246,15	1.032.354.162,02
2008	177.564.915,87	854.789.246,15	1.032.354.162,02
2009	177.564.915,87	854.789.246,15	1.032.354.162,02
2010	177.564.915,87	854.789.246,15	1.032.354.162,02

A exigência foi formalizada mediante 7 (sete) autos de infração, tendo em vista as particularidades do sistema informatizado da Receita Federal, segundo informado no TVF pelas autoridades fiscais executoras do procedimento investigatório (§176 – fls. 9.269).

Também foi mencionado outro ágio, assim indicado no TVF:

"A história dos ágios (OPA e conferência da IIBV no capital da InBev Holding Brasil) estaria incompleta, entretanto, se não se mencionasse um terceiro ágio, decorrente também da negociação entre Interbrew e Ambev, reconhecido antes dos outros dois, em sociedade domiciliada na Dinamarca. A despeito de gerado fora do Brasil, esse ágio externo causou reflexos sobre o reconhecimento do ágio originado da integralização que a IIBV fez na InBev Holding Brasil com as ações da Ambev." (Destaque acrescido)

Para a turma recorrida, em linhas gerais, houve planejamento tributário abusivo, caracterizado pela formalização de atos societários sem propósito negocial unicamente voltados para internar ágio gerado na reavaliação de investimento de outro titular, deduzindo a correspondente amortização das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No recurso, a contribuinte discorreu sobre as suas atividades e o seu plano de expansão internacional.

Segundo afirmou, foi criada em 1999 com a união da Brahma e da Antártica, assumindo a condição de maior cervejeira do Brasil. Iniciou a execução do plano de crescimento internacional adquirindo em 2003 participação relevante do capital da Quinsa, controladora da maior cervejaria argentina, a Quilmes, operação que teria lhe permitido acesso aos mercados argentino, boliviano, uruguaio, paraguaio e chileno. Prosseguiu com as aquisições, o que garantiria presença expressiva nos mercados da Guatemala, El Salvador, Nicarágua, Equador, Peru e República Dominicana. Foi nesse contexto, segundo afirmou, que se deu a aquisição da Labatt, assumindo então posição de liderança no Canadá.

A associação entre a Ambev e a belga Interbrew teria dado origem à maior cervejaria do mundo em volume de produção, presente em 32 países, dos quais seria líder ou vice-líder de mercado em 20 deles.

A negociação teria ocorrido entre partes não relacionadas, com interesses antagônicos quanto à fixação do preço na relação de troca das ações, portanto. Nessa condição, a amortização do ágio se tornou elemento fundamental para viabilizar o negócio, sendo natural o cuidado das partes no aproveitamento do benefício fiscal no contexto da obtenção do resultado societário desejado.

Refutou afirmações constantes do TVF supostamente "ideológicas, equivocadas e absolutamente irrelevantes para o caso concreto", relativas ao favorecimento dos controladores da companhia em detrimento dos minoritários, às razões da incorporação e os efeitos tributários, às razões da ausência da Femsa no negócio, à submissão das operações ao Banco Central do Brasil (Bacen) e a um terceiro ágio de R\$ 16 bilhões registrado na Labatt

Aps antes da incorporação. Criticou a descrição das operações a partir de diferentes fontes, inclusive matérias jornalísticas, o que teria dificultado a compreensão dos fatos.

Relacionou as seguintes premissas supostamente desconsideradas pela fiscalização: (i) ocorrência de pagamento do custo de aquisição, inclusive ágio, tanto em dinheiro quanto em participações societárias; (ii) operação realizada entre os grupos Ambev, brasileiro, e Interbrew, belga, partes originalmente independentes, (iii) inexistência de contestação dos laudos de avaliação e (iv) expectativa de rentabilidade futura transformada em resultado efetivo.

No seu ponto de vista, a amortização do ágio tratada nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 consiste em benefício fiscal expressamente previsto e desejado pelo legislador que não deve ser examinado sob a ótica de um planejamento em que o contribuinte procura astutamente se valer de lacunas da lei com o fim de obter economia tributária.

Descreveu o negócio, detalhando os eventos realizados e os contratos firmados, e defendeu o exame do conjunto dos fatos e não apenas de operações isoladas.

Informou que a aquisição da Labatt por meio da incorporação de sua controladora representava dupla importância estratégica: (i) de um lado, permitiria acesso ao mercado norte-americano e, (ii) de outro, diminuiria a necessidade de captação externa de recursos diluindo ainda o seu "risco Brasil", tendo em vista ser a Labatt grande geradora de caixa que distribui dividendos regularmente.

O ágio sob exame corresponde à diferença positiva entre o valor pago na aquisição da participação societária e o seu valor patrimonial nas situações de obrigatoriedade de avaliação de investimento com base no método da equivalência patrimonial (MEP) especificados no art. 248 da lei societária (Lei 6.404/1976).

No caso concreto, discute-se a amortização de ágio originário de expectativa de rentabilidade futura, tratado na doutrina como *goodwill*.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 18, o investimento em coligada e em controlada será contabilizado pelo método de equivalência patrimonial a partir da data em que a pessoa jurídica passar à condição de coligada ou controladora. O mesmo ato define o MEP como método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida.

O custo de aquisição do investimento deve ser registrado na contabilidade desdobrando-se o valor dos seus dois componentes, valor patrimonial e ágio, individualizados em subcontas distintas, segundo prescreve o art. 385² do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/1999 – RIR/1999.

O §2º do referido artigo regulamentar exige que conste do lançamento contábil a indicação do fundamento econômico da formação do ágio, entre os seguintes:

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

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

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

O lançamento realizado com suporte nos fundamentos econômicos de que tratam os itens I e II acima será baseado em demonstração que a pessoa jurídica deverá manter como comprovação da escrituração, segundo determinado pelo §3º do mesmo artigo regulamentar.

Na regra geral, as amortizações do ágio não são dedutíveis para fins de determinação do lucro real, excetuando-se o caso de alienação ou liquidação do investimento, em que integrará o valor contábil do investimento na apuração do resultado da operação, mesmo que amortizado na escrituração comercial e desde que devidamente controlado no Lalur, conforme art. 391³ e 426⁴ do RIR/1999.

Por outro lado, o art. 386⁵ do Regulamento autoriza a dedução nas situações em que uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em – consequência de incorporação, fusão ou cisão – na qual detenha participação societária adquirida com ágio apurado segundo o disposto no artigo 385. No caso tratado nestes autos, de fundamento econômico lastreado em previsão dos resultados de exercícios futuros, o item III do dispositivo regulamentar permite a amortização nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

No §6º do referido art. 386 encontra-se determinação para aplicação das suas disposições inclusive quando o investimento não for obrigatoriamente avaliado pelo valor do patrimônio líquido ou a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Segundo a recorrente, a amortização do ágio prevista nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 é um benefício fiscal representado por norma indutora de comportamento destinada a criar "mecanismos que estimulam a atividade produtora e viabilizam operações entre empresas nacionais e do exterior", como expressamente consta da Exposição de Motivos da MP 1.602/1997 que deu origem à Lei 9.532/1997;

Não é bem assim.

A lei não contém qualquer estímulo à incorporação de empresas, nem mesmo semelhança com outra espécie de benefício tal como se encontram no ordenamento do IRPJ isenção para fomentar a implantação de empreendimentos industriais regionais ou setoriais, deduções de despesas em duplicidade, depreciação incentivada, etc.

Quando desejado, instituiu-se efetivamente benefício fiscal sob a forma de isenção do imposto de renda com a finalidade de promover fusões e incorporações de empresas e abertura de capital, por meio do Decreto-lei 1.182/1971.

Observe-se o art. 1º do referido ato legal:

³ Matriz legal: art. 25 do DL 1.598/1977 e art. 1º, III, do DL 1.730/1979.

⁴ Matriz legal: art. 33 do DL 1.598/1977 e art. 1º, V, do DL 1.730/1979.

⁵ Matriz legal: art. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 e art. 10 e 11 da Lei 9.718/1998.

"Art. 1º. As pessoas jurídicas, para fins de fusão ou incorporação consideradas de interesse para a economia nacional, poderão reavaliar os bens integrantes do ativo imobilizado acima dos limites da correção monetária, até o valor de mercado, com isenção do imposto de renda incidente sobre o acréscimo de valor, decorrente dessa reavaliação, observado o que estabelece este Decreto-lei.

§1º. A isenção prevista neste artigo aplica-se, igualmente, aos casos de transferência do controle do capital de sociedades, como meio de efetivar fusões e incorporações, desde que estas se efetivem juridicamente dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias a contar da transferência do controle acionário.

§2º. As disposições deste artigo aplicam-se também às empresas que assumirem, de acordo com as normas e prazos estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional, o compromisso de proceder à abertura de seu capital." (Destaque acrescido)

O art. 2º do mesmo ato legal criou no Ministério da Fazenda a Comissão de Fusão e Incorporação de Empresas (Cofie), atribuindo-lhe competência para "apreciar os processos de reavaliação, fusão e incorporação, de empresas em atividade no país, e daquelas que desejarem utilizar a faculdade concedida no artigo 1º, § 2º, deste Decreto-lei, submetendo-os, mediante parecer, à aprovação do Ministro da Fazenda."

Nem mesmo a exposição de motivos da MP 1.602/1997⁶, da qual se originou a Lei 9.532/1997, citada pela recorrente, sugere tratar-se de benefício fiscal. Bem diversamente, a motivação exposta visa a evitar planejamentos tributários abusivos, muito embora reconheça-se que as alterações seriam insuficientes para esse fim. Na parte relativa ao art. 8º, que viriam a ser os art. 7º e 8º da referida lei, escreveu o Exmo. Senhor Ministro da Fazenda:

"11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos 'planejamentos tributários', vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo." (Destaque acrescido)

Não há qualquer semelhança entre amortização do ágio e benefício fiscal. Trata-se tão-somente de um entre os diversos itens considerados na determinação da base de cálculo do imposto, assim como são as despesas, os custos, as receitas, etc.

Afastando-se a idéia de benefício fiscal, encontra-se sob o enfoque patrimonial justificativa para a dedução no cotejo entre o valor a maior investido e os lucros esperados, estes (os lucros futuros) que passam a representar a realização econômica cuja expectativa deu causa à decisão de investir.

⁶Exposição de Motivos nº 644/MF, de 14/11/2007.

Ricardo Mariz de Oliveira⁷ bem resumiu o objetivo tributário da norma permissiva da amortização, comentando os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997, suportes legais do art. 386 do RIR/1999. Assim expôs o seu entendimento:

"O objetivo da norma legal é permitir que o ágio fundado em expectativa de rentabilidade, pago na aquisição de um negócio através da aquisição de participação societária na pessoa jurídica que explore esse negócio, seja lançado contra os lucros desse negócio, de modo a que os tributos devidos sobre tais lucros sejam calculados após a dedução da amortização do ágio.

O espírito dessa norma é inequívoco, pois a lei permite a amortização do ágio quando ele tenha por fundamento econômico a expectativa de lucros futuros daquele negócio, o que bem justifica a consideração do ágio como dedutível na proporção da realização desses lucros, estabelecida na demonstração desse fundamento, e observado o limite máximo anual previsto na lei, embora, como dito, não haja absoluta e mandatória correlação entre as quotas de amortização de cada período-base fiscal e o lucro nele apurado efetivamente (correlação de resto impossível de ser matematicamente determinada).

Por isso mesmo, para que esse objetivo seja atingido, é necessário trazer o lucro para dentro da pessoa jurídica que tenha adquirido a participação societária com expectativa de rentabilidade do mesmo (situação descrita no art. 7º) ou levar o ágio para dentro da pessoa jurídica produtora do lucro esperado (situação descrita no art. 8º), o que faz por incorporação ou cisão de uma delas e absorção pela outra. Ou, ainda, o mesmo objetivo pode ser alcançado levando-se o ágio e o lucro para dentro de uma nova pessoa jurídica, o que se faz por fusão das duas pessoas jurídicas."

Percebe-se que o ordenamento tributário brasileiro trata a amortização do ágio como exceção, sendo regra a impossibilidade da sua dedução na determinação do lucro real.

A dedução do ágio é admissível em situação real de absorção de patrimônio de uma sociedade por outra, mas não nos casos artificialmente montados com o fim único de economia tributária, quando deve ser tratado como despesa desnecessária à atividade da pessoa jurídica.

O art. 299 do RIR/1999⁸ define como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Necessárias são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, segundo prescreve o §2º do referido dispositivo legal.

A longa e consolidada jurisprudência administrativa acolhe o entendimento de que custos e despesas são dedutíveis quando necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à contraprestação de algo recebido (efetividade), corroborados por documentação adequada (idônea) e regularmente registrados na contabilidade.

⁷ "Fundamentos do Imposto de Renda", São Paulo, 2008, Quartier Latin, pág. 767.

⁸ Matriz legal art 47 da Lei 4.506/1964.

Tratando-se de custo ou despesa, itens redutores da base de cálculo tributável, cabe ao sujeito passivo comprovar a legitimidade do seu lançamento contábil.

Segundo a prestigiosa orientação de Antônio da Silva Cabral⁹, "em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte."

São comuns aos casos semelhantes ao presente as referências aos conceitos de laudo de avaliação, ágio interno, propósito negocial, empresa veículo e incorporação inversa (ou "reversa" ou "às avessas"), todos integrantes da terminologia encontrada na jurisprudência administrativa e na doutrina a respeito do tema.

Há exigência legal de arquivamento da documentação comprobatória da formação do ágio com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, nos termos do art. 385, §3º, do RIR/1999.

O legislador não prescreveu forma ou conteúdo para a comprovação exigida, possibilitando o entendimento de liberdade e amplidão probatória, tendo em vista a ausência de formalidades requeridas, ao contrário do que ocorreu em outras situações definidas na legislação tributária específica do imposto de renda, a exemplo da hipótese de reavaliação de bens do ativo permanente disciplinada pelo art. 434 do RIR/1999.

A prova necessária é geralmente constituída de relatórios, pareceres ou laudos emitidos por empresas especializadas, todos genericamente chamados de "laudos de avaliação".

O laudo costuma reproduzir uma expectativa de lucros baseada em estudo técnico de mercado sob a ótica econômica (marca, clientela, percentual de participação no mercado, etc.), levando também em consideração resultados obtidos no passado lançados como projeção para o futuro, investigações sobre os mais diversos dados disponíveis, mesmo que não submetidos à auditoria, e também o conhecimento acumulado pelo corpo funcional da empresa.

A mensuração de lucros efetivos só pode ser realizada posteriormente. Dito de outra forma, não há como se cobrar a confirmação das estimativas como se fossem resultados exatos de equações matemáticas. Afinal, o comportamento dos diversos fatores que interferem nos negócios foge do controle das partes, inclusive dos profissionais especializados autores das estimativas constantes do laudo de avaliação que fundamenta a rentabilidade esperada.

A documentação exigida tem por finalidade respaldar a decisão do investidor, independentemente do acerto da decisão adotada quanto ao pagamento do ágio. Não se pode exigir que a estimativa de rentabilidade se transforme posteriormente em lucro efetivo, mas sim que confirme que o investidor decidiu por acreditar na projeção de resultados positivos.

Nessa linha é a lição de Luis Eduardo Shchoueri¹⁰:

⁹ "Processo Administrativo Fiscal", São Paulo, Saraiva, 1993, pág. 298.

¹⁰ "Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)", São Paulo, 2012, Dialética, pág. 38.

"O legislador não condiciona a dedutibilidade do ágio à existência de rentabilidade futura. O que ele quer, isso sim, é que se comprove que o comprador pagou o ágio porque acreditava na rentabilidade futura.

(...)

Em síntese: o ágio não se baseia na efetiva rentabilidade futura (critério objetivo), mas no fundamento da decisão do comprador (critério subjetivo)."

Contudo, a liberdade probatória não pode ser entendida como dispensa da necessidade de demonstração da formação do ágio e da sua fundamentação.

O chamado ágio interno surge quando a operação que o gerou ocorreu no âmbito de um mesmo grupo econômico. Em tal situação, o preço pago pelo investimento, acima do valor patrimonial, não decorre de negócio resultante de barganha entre partes independentes entre si.

O ágio interno encontra forte resistência na doutrina contábil.

No campo do Direito Tributário, parte da doutrina admite a sua utilização assegurando inexistir na legislação qualquer vedação relativa à condição de negócio entre partes relacionadas.

Há também corrente que distingue o ágio interno sem causa, ou "artificial", daquele com causa, ou "real", como faz Marcos Shigeo Takata, membro desta Turma, em artigo publicado no 3º volume da coletânea "Controvérsias jurídico-contábeis"¹¹, coordenada pelos professores Alexandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera.

A chamada incorporação reversa (prefiro "inversa" ou "às avessas") ocorre nas situação em que a sociedade detentora da participação societária é incorporada pela investida.

Esse tipo de evento não é impeditivo da amortização do ágio, sendo expressamente autorizado pelo art. 386, §6º, do RIR/1999, conforme visto acima.

Classifica-se como empresa veículo a pessoa jurídica criada no seio de um grupo empresarial sem qualquer propósito comercial ou objetivo de exploração de atividade econômica, servindo apenas de meio (veículo) para transferência de ágio de outra sociedade com o fim único de proporcionar artificialmente as condições para amortização do ágio transferido, conferindo aparência de legalidade à conseqüente redução da base de cálculo tributável segundo a permissão do art. 386 do RIR/1999.

A ausência de propósito comercial vem, via de regra, associado à utilização de empresa veículo, sem que seja possível caracterizar um fim econômico ou empresarial próprio diverso da economia tributária, utilizando simulação.

No exame de casos de amortização de ágio, faz-se necessária a avaliação do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar-se a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes, criando-se tão-somente as condições para a redução da base de cálculo

artificialmente. Deve-se, afinal, procurar identificar se a sucessão de eventos foi real ou se foi artificialmente montada com o fim único de economia tributária.

Aproveitando a lição de Alberto Xavier¹², seria encontrar a "fronteira que separa a mentira da verdade", tendo em vista que "os negócios simulados são falsos e mentirosos."

Sob o enfoque dado por James Marins¹³, pode-se definir planejamento tributário como o estudo do conjunto de atividades econômico-financeiras atuais e futuras do contribuinte comparativamente às suas obrigações tributárias com o objetivo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades, de modo que "venha a sofrer o menor ônus tributário possível."

Ainda segundo o referido autor, elisão fiscal é sinônimo de planejamento tributário *stricto sensu*. Nessa linha, "a simulação é artifício de inveracidade, de subtração da verdade, a elisão não mascara a realidade, serve-se dela."

É dado às pessoas liberdade negocial plena nos limites da legalidade, no exercício da sua autonomia de vontade. No entanto, não se pode perder de vista o comando do art. 118 do CTN, ao estabelecer que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (i) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos e (ii) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Contratos ou negócios pactuados com a finalidade única de redução ou afastamento da tributação não podem ser opostos ao Fisco (art. 123 do CTN). Ao aplicador da lei tributária cabe identificar os efeitos econômicos dos atos pactuados para fins de identificação das suas conseqüências tributárias. Segundo Rubens Gomes de Souza¹⁴, "os atos, contratos, ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes."

Em suma, os fatos devem ser investigados conjunta e diligentemente para identificação do limite entre planejamento tributário lícito (ou elisão) e simulação, tendo-se em mente que a vedação à amortização é a regra geral, excepcionada nos casos reais de absorção do patrimônio de pessoas jurídicas mediante fusão, cisão ou incorporação.

O aplicador da lei deve extrair do conjunto de atos praticados a sua real essência, de tal forma a identificar os seus efeitos no âmbito tributário.

Primeiro ágio – OPA

Especificamente quanto à oferta pública para compra de ações com direito a voto de propriedade dos demais acionistas da companhia (OPA), afirmou a recorrente:

¹² "Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva", São Paulo, 2001, Dialética, pág. 67.

¹³ "Elisão tributária e sua regulação", São Paulo, 2002, Dialética, pág. 33 e 36.

¹⁴ "Compêndio de Legislação Tributária", São Paulo, 1975, edição póstuma, Resenha Tributária, pág. 80.

- a) a belga Inbev S/A nunca teve participação acionária na Inbev Holding Brasil e o aporte de capital nessa última foi realizado pela holandesa Interbrew International BV (IIBV). Constou equivocadamente do TVF e da decisão recorrida a afirmação de que os recursos da liquidação da oferta pública seriam da empresa belga;
- b) há contradição na decisão que acolhe a legalidade do procedimento mas rejeita a amortização do ágio, num caso em que não se trata do investimento original, mas sim de oferta pública obrigatória feita por empresa brasileira expressamente autorizada pela CVM, empresa essa que sequer foi constituída para esse fim, já existente e investidora da Ambev muito antes dos negócios que culminaram na amortização do ágio;
- c) não é razoável exigir-se de qualquer empresa legalmente obrigada a adquirir ações por intermédio de OPA por valor superior ao patrimonial que o faça da única forma pela qual não poderia usufruir de benefício fiscal assegurado a qualquer empresa nacional na mesma condição;
- d) a brasileira Inbev Holding utilizou recursos próprios na liquidação da OPA, tendo em vista o aporte de capital pela IIBV já ter sido integrado ao seu patrimônio;
- e) negar direito à amortização do ágio pelo simples fato de a aquisição do investimento ter sido feita originalmente por empresa estrangeira equivale a negar validade por completo à norma legal.

A alienação do controle da AmBev impôs ao novo controlador a realização da OPA, ocorrida em 29 de março de 2005, em observância ao comando expresso da lei societária, com a redação dada pela Lei 10.303/2001, que assim dispõe:

Art. 254-A. A alienação, direta ou indireta, do controle de companhia aberta somente poderá ser contratada sob a condição, suspensiva ou resolutiva, de que o adquirente se obrigue a fazer oferta pública de aquisição das ações com direito a voto de propriedade dos demais acionistas da companhia, de modo a lhes assegurar o preço no mínimo igual a 80% (oitenta por cento) do valor pago por ação com direito a voto, integrante do bloco de controle.

§1º. Entende-se como alienação de controle a transferência, de forma direta ou indireta, de ações integrantes do bloco de controle, de ações vinculadas a acordos de acionistas e de valores mobiliários conversíveis em ações com direito a voto, cessão de direitos de subscrição de ações e de outros títulos ou direitos relativos a valores mobiliários conversíveis em ações que venham a resultar na alienação de controle acionário da sociedade.

§2º. A Comissão de Valores Mobiliários autorizará a alienação de controle de que trata o caput, desde que verificado que as condições da oferta pública atendem aos requisitos legais.

§3º. Compete à Comissão de Valores Mobiliários estabelecer normas a serem observadas na oferta pública de que trata o caput.

§4º. O adquirente do controle acionário de companhia aberta poderá oferecer aos acionistas minoritários a opção de permanecer na companhia, mediante o

pagamento de um prêmio equivalente à diferença entre o valor de mercado das ações e o valor pago por ação integrante do bloco de controle."

No caso concreto, a Interbrew S/A (depois InBev S/A) passou a deter o controle da Ambev (recorrente) por intermédio das controladas IIBV e Tinsel Participações (depois InBev Holding Brasil), conforme as operações descritas no TVF e reproduzidas no relatório que antecede este voto.

Inbev S/A constou do edital da OPA na condição de ofertante, definida como sociedade de capital aberto e responsabilidade limitada devidamente constituída e existente de acordo com as leis da Bélgica. O referido edital, que teve por instituição intermediária o Banco Itaú BBA S/A, se encontra nas fls. 2.220/2.241.

A ofertante facultou aos interessados o pagamento em ações ordinárias da InBev ou em dinheiro, em Reais, segundo disposto no item 1.4 do edital. O pagamento em dinheiro foi realizado pela sua subsidiária brasileira InBev Holding Brasil, como previsto no item 1.4.2."ii".

O órgão de primeira instância assim avaliou a operação:

"A acusação fiscal é de que a companhia belga, tal como sucedido com os acionistas minoritários que optaram por receber em pagamento as ações da Inbev S.A, poderia ter feito o pagamento em reais diretamente aos acionistas da AmBev, ao invés de utilizar a holding brasileira que, em razão dessa operação, registrou em seus assentamentos contábeis um ágio de R\$1,497 bilhão, resultante da diferença entre o valor pago na OPA e o patrimônio líquido da AmBev, proporcionalmente ao percentual das ações adquiridas.

Embora se concorde com a Impugnante de que não havia impedimento legal para que a liquidação da operação se desse por intermédio de sua controlada indireta brasileira Inbev Holding Brasil, também deve ser reconhecido que os recursos financeiros usados para o referido pagamento eram, de fato, da titularidade da ofertante InBev S.A.

A alegação de que a capitalização da Inbev Holding Brasil faria parte de uma estratégia de consolidação das ações da AmBev na holding brasileira é frágil. Em 05/04/2005, ocorreu a liquidação da aquisição das ações feita na OPA, com recursos que haviam sido aportados, neste mesmo dia, na Inbev Holding Brasil, a título de capitalização. Todavia, se a intenção do grupo era concentrar seu investimento na holding nacional, sua incorporação pela AmBev, em 28/07/2005, isto é, menos de quatro meses do encerramento da OPA, acabou neutralizando esse efeito, ou melhor, indica que a capitalização ocorrida na OPA, bem como a posterior integralização do capital da Inbev Holding Brasil feita pela IIBV com ações da AmBev, em 30/05/2005, tiveram finalidade eminentemente tributária.

Portanto, embora formalmente regulares os instrumentos que noticiam a operação de aquisição de ações na OPA, seus efeitos tributários são inoponíveis perante o Fisco, uma vez que o ágio deveria ter sido reconhecido por aquela que, de fato, suportou o ônus do desembolso financeiro da operação, seja a ofertante InBev S.A, ou a IIBV que, segundo a Impugnante, é quem teria efetivamente remetido os recursos para a InBev Holding Brasil. De todo modo, seja a companhia belga, seja a holandesa IIBV, fica claro que a holding brasileira somente operacionalizou o pagamento em reais, a mando e ordem de uma companhia estrangeira que era quem, efetivamente, poderia ter reconhecido o ágio.

Desta forma, com razão os autuantes que consideraram indedutíveis para fins fiscais a amortização do ágio de R\$1,497 bilhão reconhecido pela Inbev Holding Brasil na OPA de 29/03/2005." (Destaque acrescido)

A obrigação de realizar a OPA recai sobre a adquirente do controle da companhia aberta, a InBev belga, por disposição legal expressa, conforme indicado acima.

A InBev Holding Brasil registrou no seu patrimônio o ágio decorrente da OPA, cuja titularidade era de outra pessoa jurídica, a sua controladora indireta InBev S/A, que foi depois transferido para a Ambev (recorrente) por ocasião da incorporação daquela (InBev Holding Brasil) por esta (Ambev).

Com efeito, a recorrente amortizou um ágio de terceiros, desvinculado da operação real de aquisição do controle da recorrente por pessoa jurídica estrangeira, como bem destacou a turma recorrida no trecho do acórdão contestado acima transcrito (e destacado), condição que desautoriza a dedução do valor correspondente na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Segundo ágio – integralização de capital

O segundo ágio, relativo à integralização de capital da InBev Holding Brasil pela holandesa IIBV com ações da recorrente (Ambev) em 30/05/2005, foi detalhado pela autoridade fiscal no TVF e reproduzido no relatório que antecede este voto.

A subsequente incorporação da InBev Holding Brasil pela sua controlada AmBev ocorreu em 28/07/2005.

A recorrente, por sua vez, foi feliz ao resumir os fatos nos seguintes termos:

"Passo 4 – 30/05/2005: Aumento do Capital da Inbev Holding Brasil pela IIBV com as ações da AmBev adquiridas.

Como visto acima, e consta dos itens 94 e 100 do TVF, a IIBV possuía ações da AmBev adquiridas em dois momentos. Primeiramente, quando da incorporação de sua controlada Labatt Holding Bahamas pela AmBev, com o que a Labatt tornou-se uma subsidiária integral da Ambev. Neste momento a IIBV pagou pelas ações recebidas da AmBev um valor de R\$ 14,791 bilhões (correspondente ao valor de mercado da Labatt na data-base de 24/06/2004), muito superior naquela data ao valor patrimonial correspondente às ações da AmBev adquiridas. E, em segundo lugar, quando da aquisição da Inbev S.A. das ações por ela adquiridas na OPA, as quais evidentemente também haviam sido adquiridas na OPA por valor superior ao patrimonial.

Assim, e tendo em vista também o objetivo do grupo Interbrew de concentração do investimento na Ambev o máximo possível na sua holding IIBV, realizou-se um aumento de capital na Inbev Holding Brasil com subscrição apenas pela IIBV, mediante conferência de todas as ações da Ambev por ela detidas por seu custo de aquisição (item 101 do TVF).

Com isso operou-se como pretendido nova diluição da participação acionária que a Ambrew indiretamente possuía na AmBev, como se percebe do quadro comparativo anexo (item 8 da impugnação).

Neste momento a Inbev Holding Brasil registra um ágio de R\$ 7,159 bilhões, correspondente à diferença entre o valor efetivamente pago por sua participação na Ambev (custo de aquisição = valor de mercado da Labatt e valor pago na OPA) e o valor patrimonial correspondente naquela data."

No passo 5 descrito pela recorrente, a ECAP foi incorporada pela Inbev Holding Brasil, que passou a deter participação direta de 72,97% na AmBev, operação realizada para simplificar a estrutura e evitar dupla incidência de PIS e Cofins sobre receitas de juros sobre o capital próprio.

No passo 6, a AmBev incorporou a sua controladora Inbev Holding Brasil, "de modo a concluir a simplificação da estrutura societária, eliminar por completo a tributação dos juros sobre o capital próprio pelas contribuições ao PIS e COFINS, e ainda viabilizar a amortização do ágio pago pela aquisição das ações da AmBev".

Viu-se no relatório a referência da fiscalização a um terceiro ágio, resultante da negociação entre Interbrew e AmBev, reconhecido antes dos outros dois, em sociedade domiciliada na Dinamarca e que, a despeito de gerado fora do Brasil, teria causado reflexos via equivalência patrimonial sobre o reconhecimento do ágio originado da integralização que a IIBV fez na Inbev Holding Brasil com as ações da AmBev.

Na sua defesa, a contribuinte alegou, em linhas gerais:

- a) o ágio reconhecido na Labatt dinamarquesa não deu causa ao ágio registrado no Brasil, mas, ao contrário, reduziu o benefício fiscal que foi auferido no País;
- b) o preço pago pela Labatt mediante emissão de ações próprias em favor da IIBV representava o valor justo daquela empresa. Portanto, o custo de aquisição das ações da Ambev registrado pela IIBV correspondeu ao valor por ela pago pela aquisição mediante a entrega das ações da Labatt;
- c) houve manifesto equívoco dos autuantes e da decisão recorrida por considerar que a IIBV, ao integralizar o capital da Imbev Holding Brasil com as ações da Ambev, teria transferido para sociedade brasileira ágio gerado fora do País, originado pela incorporação da Labatt na Ambev, e que o custo de aquisição das ações da Ambev recebidas pela IIBV embutia o reflexo do ágio de R\$ 16 bilhões;
- d) considerando-se que a aquisição foi diretamente realizada por empresa estrangeira, fazia sentido o direcionamento do investimento a uma empresa brasileira para que o benefício fiscal pudesse ser aproveitado;
- e) as operações realizadas não tiveram o objetivo único de amortização do ágio, visaram também à consolidação das posições acionárias do grupo societário, caracterizando legítimo propósito negocial.

O exame detalhado do conjunto das operações intermediárias realizadas até a incorporação da controladora pela controlada revela o fim único de economia tributária. Não se identifica finalidade negocial ou societária no investimento na Inbev para, em seguida, extingui-la por incorporação. Com efeito, houve o tal "passeio" das ações da Ambev, saindo da

IIBV e a ela retornando, deixando como "herança" o ágio amortizado pela recorrente a partir do evento da incorporação, como percebido pela autoridade fiscal e registrado no termo de verificação fiscal.

Acertou a fiscalização ao concluir que a capitalização de quase 2 (dois) bilhões de Reais em sociedade sabidamente destinada ao desaparecimento em breve tempo constitui ato estranho à atividade empresarial, especialmente porque a integralização "foi decidida pelo mesmo bloco de controle que deliberou pela incorporação."

Todo o plano executado pelos dois grupos empresariais envolvidos reflete, aliás, perfeita correspondência com a interpretação adotada quanto à natureza de benefício fiscal do ágio e da finalidade da norma legal de estimular ou induzir a realização de movimentos societários para criar as condições para a sua amortização como despesa.

Entretanto, tal arquitetura empresarial gera despesa não dotada do pressuposto de necessidade para dedução da base de cálculo do IRPJ.

A conclusão da fiscalização quanto ao efeito do terceiro ágio sobre o reconhecimento do ágio originado da integralização que a IIBV fez na InBev Holding Brasil com as ações da Ambev tem base lógica patrimonial sustentável, como resultado de aplicação do método da equivalência patrimonial, muito embora a AmBev não houvesse reconhecido nas suas demonstrações até o momento da incorporação o ágio contabilizado pela Labatt Holding APS, conforme § 54 do TVF (fls. 9.242).

Contudo, mesmo que assim não fosse, permaneceria desnecessária a despesa, segundo demonstrado acima.

Multa qualificada (150%)

Segundo a fiscalização, a intenção da autuada de representar juridicamente operações de forma diversa da real, com o fim de obter dolosamente uma economia tributária ilícita, caracterizaria a fraude definida no art. 72 da Lei 4.502/1964, o que ensejou a aplicação da multa qualificada de 150% do art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996.

A turma recorrida manteve a multa por entender ter havido efetivamente interinação fraudulenta de "uma mais-valia que, se amortizável, o seria por terceiros" e a montagem de "uma estrutura artificial para efetuar sua dedução fiscal."

No recurso, a contribuinte defendeu a interpretação conjunta do art. 72 da Lei 4.502/1964 e do art. 1º da Lei 8.137/1990. Nessa linha, fraudar a fiscalização tributária significaria inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido em lei. Da mesma forma, o art. 2º, I, da Lei 8.137/1990 deixaria claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal seria a falsidade. Assim, a fraude teria por essência a "tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos mediante a apresentação de elementos falsos ou a omissão na apresentação dos elementos necessários para que a autoridade fiscal tome conhecimento da ocorrência do fato gerador."

No caso concreto, assegurou não ter omitido quaisquer aspectos das operações investigadas. Tudo teria sido devidamente registrado nos órgãos próprios e estaria acessível ao público, fato reconhecido na decisão recorrida.

Alertou para a distinção entre os conceitos de "fraude contra a lei" e "fraude à lei":

"Ficam, portanto, marcadamente caracterizadas as distinções entre a fraude contra a lei (fraude penal), ilícito praticado com violação direta à lei e que dá origem ao que na doutrina se conhece por evasão ou sonegação fiscal, e a fraude à lei (fraude civil), que resultaria na chamada elisão abusiva."

Muito embora a palavra fraude possa estar associada ao abuso de forma ou à falta de propósito negocial, isso somente ocorreria quanto à chamada fraude à lei, que não se confundiria com a fraude contra a lei capaz de deflagrar a incidência da multa qualificada.

O fato de a autoridade fiscal ter-lhe atribuído no item 146 do TVF a "clara intenção de representar juridicamente operações de forma diversa do que na realidade representavam" revelaria mera divergência de qualificação jurídica dos fatos, sem configurar fraude. Se tal divergência fosse suficiente para qualificação da multa, todo auto de infração sobre glosa de despesas conteria multa de 150%, tendo em vista que a divergência sobre a dedução implicaria conflito na qualificação dos fatos. O que se observa é o a aplicação de multa de 75% nesses casos.

Sustentou que para ser tida como dolosa a sua conduta, seria necessária a demonstração da ação com consciência do cometimento do ilícito tributário, atitude incompatível com os fatos descritos, relativos a atos praticados "absolutamente às claras".

Citou diversos julgados deste Conselho favoráveis à sua interpretação.

Casos de amortizações de ágio em reorganizações societárias têm sido enfrentados por esta turma. No julgamento dos recursos *ex officio* e voluntário interpostos no processo nº 10970.720351/2011-88, no qual atuei como relator, tive a oportunidade de expressar o meu entendimento sobre o tema no voto condutor do Acórdão nº 1103-000.960, de 06/11/2013, assim resumido:

“AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade negocial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.”

Há no caso sob exame um contexto de fato diverso do encontrado naquele acima mencionado. Todos os atos foram praticados com observância das formalidades legais e não foi identificada a utilização de empresa veículo ou qualquer outro elemento fraudado, fato reconhecido pela autoridade fiscal no TVF e na decisão de primeira instância.

Ocorreu efetivamente abuso de direito, conforme definido no art. 187 do vigente Código Civil – Lei 10.406/2002, com a seguinte redação:

"Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

Trata-se, com efeito, de dedução indevida, mas sem a imposição de multa qualificada. Novamente pertinente a citação do ensinamento de Rubens Gomes de Souza, referida acima, no exame da amortização do ágio: no caso concreto, identifica-se dos efeitos econômicos dos atos praticados consequência tributária diversa da interpretação dada pela recorrente, só isso. Inexiste nos autos prova de tentativa fraudulenta de encobrir ou mascarar os fatos.

O caso examinado pressupõe a aplicação da multa no percentual ordinário de 75%.

Preços de transferência – juros passivos

O mútuo que originou o ajuste no ano-calendário 2006, com base no art. 22 da Lei 9.430/1996, é relativo a contrato de 15/02/1998 tratando de operação realizada fora do País em que a mutuante Jalua S/A, vinculada à mutuária Companhia Cervejaria Brahma, pagou o equivalente a US\$ 18.060.000,00 por ações de emissão da Malteria Pampa S/A adquiridas pela mutuária (sucédida pela Ambev), segundo descrição contida no TVF (fls. 9.265 – § 158).

A autoridade fiscal informou que todos os demais contratos examinados foram levados a registro no Banco Central do Brasil (Bacen):

"157. Na resposta datada de 12/08/2011, o fiscalizado apresentou os contratos de câmbio relativos aos mútuos com pessoas vinculadas dos quais resultou apropriação de juros no ano-calendário de 2006, comprovando que todas as operações foram objeto de averbação no Banco Central do Brasil, na forma de Registro Declaratório Eletrônico/Registro de Operações Financeiras (RDE/ROF). A exceção ficou por conta do mútuo de US\$ 18.060.000,00, em relação ao qual foi apresentada a seguinte justificativa: 'Dado tratar-se de contrato antigo, não foi possível localizar os documentos solicitados.'" (destaque acrescido)

Na sua defesa – impugnação e recurso – a contribuinte alegou ser notório o objetivo das normas relativas a preços de transferência de evitar o repasse ao exterior, entre pessoas vinculadas, de lucros tributáveis no Brasil.

Afirmou:

" ... não houve remessa de recursos para o Brasil, tendo a Jalua S/A pago para Malteria Pampa S/A dívida em nome da Companhia Cervejaria Brahma, tendo, assim, sido esta a circunstância na qual a Recorrente passou a figurar como devedora em operação de mútuo com pessoa relacionada no exterior."

Na sua opinião, a ausência de registro do mútuo no Bacen não ensejaria a aplicação do art. 22 da Lei 9.430/1996 por ser impossível tal registro, haja vista a inexistência de ingresso de divisas com a consequente contratação de câmbio. Apenas a contratação de

câmbio relativa a ingresso de divisas sob a forma de empréstimos ficaria condicionada à prévia anuência do Bacen, conforme Resolução 125/1969.

Citou o Comunicado FIRCE nº 10, de 12/09/1969, expedido pela Gerência de Fiscalização e Registro de Capitais Estrangeiros do Banco Central, *verbis*:

"Levamos ao conhecimento dos interessados que consoante Resolução nº 125, de 12/09/1969, deste Banco Central, passam a depender de sua prévia anuência – à semelhança do que já ocorre com as operações amparadas pela Instrução nº 289, de 14/01/65 (da antiga SUMOC) e pelas Resoluções nºs 63 e 64, de 21 e 23/08/67 – a contratação de câmbio relativa a ingressos de divisas sob a forma de empréstimos de que trata a Lei 4.131/62, modificada pela Lei nº 4.390/64, ambas regulamentadas pelo Decreto nº 55.762/65."

No contexto descrito, o registro no Bacen corresponderia à exigência de cumprimento de obrigação impossível, não sendo cabível a aplicação do art. 22 da Lei 9.430/1996, conclusão supostamente reconhecida no Acórdão 108-08.712/2006.

Para a turma recorrida, a dedução dos juros decorre de norma objetiva, incidindo o ajuste de preços de transferência sempre que inexistir registro no Bacen:

"Portanto, é irrelevante saber se essa modalidade contratual implicou ou não em remessa de recursos para o País, uma vez que, para fins tributários, o limite de dedução legal correspondente a taxa Libor mais 3% será aplicado sempre que o respectivo instrumento de mútuo estiver desprovido de registro.

Assim, ainda que a legislação cambial dispense tal formalidade a determinadas situações, o registro do contrato de mútuo no Bacen é um requisito essencial previsto na lei tributária para que o contribuinte não se sujeite ao mencionado limite, motivo pelo qual deve ser mantida a exigência do imposto sobre os valores correspondentes ao excesso de juros deduzidos da base de cálculo da impugnante."

A Lei 9.430/1996 dispôs acerca da obrigatoriedade de registro do contrato no Bacen para fins de afastamento de limite para dedução de juros contratados:

"Art. 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

(..)

§3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no *caput* e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado.

§4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada." (destaque acrescido)

Com efeito, há exigência legal de registro do contrato no Bacen, requisito não comprovado pela recorrente. A alegação de impossibilidade de cumprimento da exigência legal não veio acompanhada de prova.

Em outra operação realizada igualmente sem remessa de moeda, por ocasião da incorporação da Labatt Holding Bahamas, a própria recorrente respondeu a questionamento da fiscalização (termo de intimação nº 8) referindo à realização de operações simbólicas de câmbio (fls. 2.059):

"... celebradas operações simbólicas de câmbio neste valor por exigência do Banco Central e emitido registro declaratório eletrônico junto a este órgão refletindo a contribuição de IIBV para a obtenção de participação societária na Ambev"

Não houve igual providência relativamente à operação sob exame.

O acórdão citado pela recorrente, nº 108-08.712/2006, trata de mútuo ativo, situação diversa da tratada nestes autos, de mútuo passivo. O mútuo ativo já foi alvo de exame por esta Turma, adotando-se igual interpretação à do acórdão referido. Observe-se a ementa do Acórdão 1103-00.263/2010, desta Turma, de relatoria do Conselheiro Marcos Takata:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anocalendario: 1999, 2000, 2001.

MÚTUO ATIVO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. Não há previsão regulatória nem possibilidade de registro do contrato de mútuo ativo no Banco Central, sem embargo do controle por ele exercido sobre a matéria. Descabem os ajustes de preços de transferência (receita de juros), no mútuo concedido pela pessoa jurídica domiciliada no País a pessoa vinculada, na medida em que o câmbio ou a transferência internacionais em reais esteja registrada no SISBACEN, e a documentação suporte do mútuo tenha sido apresentada ao banco operador de câmbio." (Destaque acrescido)

Deve, portanto, ser mantida a glosa da despesa de juros.

Compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL

Segundo a recorrente, os ajustes promovidos de ofício quanto a prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL são mera decorrência da glosa das despesas de ágio, devendo ser cancelado juntamente com a referida glosa.

Na eventualidade de manutenção da glosa das despesas de ágio, alegou ter saldos em valores superiores desconsiderados pela autoridade fiscal e discutidos nos processos 16561.000197/2007-46 e 16561.000204/2007-18, ambos aguardando julgamento por este Conselho na data da interposição do recurso. Identificou manifesta prejudicialidade do julgamento dos dois processos em relação à exigência destes autos.

Como bem percebido pela recorrente, os ajustes promovidos de ofício quanto aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL são decorrência das glosas de despesas. Portanto, a manutenção das glosas resulta na ratificação dos ajustes.

O processo nº 16561.000197/2007-46 já conta com decisão desfavorável à contribuinte, conforme Acórdão 1102-00.785, de 08/08/2012, negando provimento por unanimidade ao seu recurso. No âmbito do processo 16561.000204/2007-18, foi proferido o Acórdão 1402-001.833, de 21/10/2014, por unanimidade, dando provimento parcial ao recurso voluntário para "reconhecer o direito à compensação dos saldos de prejuízos fiscais acumulados registrados na escrituração da empresa Hohneck."

Dessa forma, não há motivo para sobrestamento do feito haja vista as duas decisões de mesma hierarquia já existentes cujos efeitos devem ser assimilados no presente julgamento por tratarem de mero ajuste matemático sem prejudicar o exame da materialidade do lançamento deste processo.

Juros de mora

Os juros de mora sobre o valor do tributo não pago no vencimento são exigidos com fundamento no art. 161 do CTN, "seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária". O seu cálculo com base na taxa Selic é matéria pacificada neste Conselho tendo em vista a Súmula Carf nº 4, assim enunciada:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

A sua incidência sobre a multa de lançamento *ex officio* se baseia no mesmo art. 161 do CTN e nos art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/1996. Nessa linha interpretativa são os precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais adiante indicados:

"JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão nº 04-00.651/2007)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539/2010)"

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ratificou esse entendimento (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, em 04/12/2012):

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido."

Bem se vê que o tema se encontra pacificado nos âmbitos administrativo e judicial, devendo-se manter a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, constituindo também ela, a multa, crédito tributário da União sem distinção do valor do tributo exigido para fins de compensação pelo atraso de pagamento.

Reflexo – CSLL

O lançamento de CSLL é do tipo conexo, decorrente ou reflexo, com amparo no art. 57 da Lei 8.981/1995 e no art. 13, III, da Lei 9.249/1995. Nesses casos, aplicada-se ao julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo (CSLL), a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ), no que couber, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Os referidos dispositivos legais assim dispõem:

Lei 8.981/1995:

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

Lei 9.249/1995:

"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;"

Conclusão

Pelo exposto, rejeito a preliminar de decadência e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para (i) determinar o ajuste das compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de acordo com as decisões irrecuráveis proferidas nos processos 16561.000197/2007-46 e 16561.000204/2007-18 e (ii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual ordinário de 75%.

Aloysio José Percínio da Silva
(assinatura digital)

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

Rendo minhas homenagens ao brilhante Conselheiro Relator, Aloysio José Percínio da Silva. Com todas as vênias, discordo do ilustre Relator quanto à questão da amortização fiscal:

- a) do 1º ágio, decorrente da compra de ações da Ambev em OPA pela InBev Holding Brasil; e
- b) do 2º ágio, conseqüente à integralização do capital da InBev Holding Brasil pela holandesa IIBV com ações da Ambev. A IIBV havia recebido essas ações da Ambev na incorporação da Labatt Holding em Bahamas (controlada da IIBV) pela Ambev.

Conforme a relação de troca estabelecida segundo o valor econômico da Labatt Holding e o valor econômico da Ambev, a IIBV recebeu uma quantidade de ações da Ambev por seu valor econômico e correspondente ao valor econômico do que foi “entregue” (ações da Labatt Holding): a IIBV registrou o investimento na Ambev pelo valor recebido, superior ao VP desta, e, por esse mesmo valor, conferiu as ações da Ambev ao capital da InBev Holding Brasil (portanto, com ágio).

Não houve um 3º ágio alegado pelo autuante.

A amortização fiscal do 1º e do 2º ágios se deu com a incorporação da InBev Holding Brasil pela Ambev (incorporação reversa).

Registro, porém, que, desde antes de receber o voto do ilustre Relator, encontro-me sem acesso remoto ao sistema e-processo, por fatores que me são alheios. Supostamente, o problema decorre de atualização no sistema de acesso remoto (o-VPN), em relação a que este Conselheiro tentou sua solução com o setor de informática competente do órgão, sem sucesso.

Considerando-se o prazo regimental para a formalização da declaração de voto, e a *ausência de previsão para retorno das sessões de julgamento* do CARF, este Conselheiro se encontra *impossibilitado* de realizar a declaração de voto – pois, sem o acesso remoto ao e-processo, ou sem a sessão de julgamento presencial, não há como se assinar o acórdão nem se movimentar o processo.

Marcos Shigueo Takata