Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720087/2011-81

Processo nº	16561.720087/2011-81
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.331 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	7 de agosto de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO PARCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do recurso especial na parte em que não resta demonstrada a divergência jurisprudencial em face de situações fáticas distintas.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. ATO SOCIETÁRIO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato societário desprovido de propósito negocial, gerar ágio artificial, despido de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, deve ser mantida a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de concomitância com ação judicial, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e André Mendes de Moura, que acolheram-na. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao segundo ágio, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que não conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Adriana Gomes Rêgo, que conhecia apenas com fundamento no acórdão paradigma nº 101-96724. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto à rejeição da preliminar de concomitância com ação judicial, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa e Lívia de Carli Germano. Entretanto, findo o prazo regimental, as conselheiras Cristiane Silva Costa e

Lívia de Carli Germano não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas por não formuladas, nos termos do §7º do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de apreciar recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão nº 1103-001.151, por meio do qual os membros do Colegiado acordaram, por maioria de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência; e em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para: (i) determinar o ajuste das compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de acordo com as decisões irrecorríveis proferidas nos processos 16561.000197/200746 e 16561.000204/200718, por unanimidade, e (ii) **afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual ordinário de 75%, por maioria**. Por unanimidade de votos, foram mantidas 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 de votos, manteve-se (i) a parcela relativa aos valores das amortizações do ágio decorrente da OPA e (ii) os juros de mora sobre a multa de ofício. 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.** Constou da ementa:

> 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 qüinqüenal 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.

Posteriormente, o acórdão foi complementado pelo acórdão de embargos nº 1201-001.883, de 19/09/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

As despesas de amortização de ágio não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, com base em legislação específica aplicada a essa contribuição.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls.9218-9271), em relação aos anos-calendário 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 foram constatadas as seguintes infrações tributárias: dedução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de encargos de amortização de ágio e respectiva compensação indevida de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, além de ausência de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de juros apropriados como custo ou despesa excedentes ao limite estabelecido pelo artigo 22 da Lei nº 9.430/1996. Sobre a indevida dedutibilidade do ágio foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o lançamento, nos termos da seguinte ementa:

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 subseqüente 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.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, em cujo julgamento foram mantidos os lançamentos quanto à glosa de amortização dos dois ágios distintos, mas foi dado **parcial provimento** *para redução da multa de ofício no percentual de 150% para 75%, decorrente de dedução indevida de encargos de amortização de ágio nos anos-calendário de 2005 a 2010*, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, em que alega divergência jurisprudencial em razão da redução da multa, apresentando como divergentes os acórdãos paradigmas que veicularam as seguintes ementas:

Acórdão nº 1202-00.753

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.

A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação **revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização**.

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ. (grifos da Recorrente)

Acórdão nº 101-96.724

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

Ementas: NULIDADE- REEXAME DE FATOS JÁ VALIDADOS EM FISCALIZAÇÃO ANTERIOR- A Secretaria da Receita Federal não valida ou invalida fatos, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige o tributo porventura deles decorrentes. No caso, a repercussão tributária dos fatos só surgiu com a amortização do suposto ágio.

ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONST1TUIÇÃO. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legitima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS DEDUTIBILIDADE. Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, é imprescindível que, além de atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDO COMO DESPESA.

Não caracterizada a infração pelo fisco, não prospera a glosa das despesas contabilizadas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Se nenhuma razão especifica justificar o contrário, aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz. Recurso voluntário e de ofício negados. (grifos da recorrente)

Em síntese, a recorrente sustenta que *os ágios amortizados pelo recorrente foram registrados de forma simulada e com evidente intuito fraudulento. Por meio de uma aparente sequência de operações societárias, na verdade, o que o recorrente procurou foi a redução indevida da sua carga tributária. A qualificação da multa de ofício, assim, é inevitável.* Aduz, em síntese:

- Em que pese o Grupo INTERBREW-AMBEV ter tentado dar uma aparência de legalidade aos negócios que originaram os ágios posteriormente amortizados, tais operações, na realidade, não eram aquilo que aparentavam;

- Embora tenha declarado que os ágios decorriam de verdadeiras aquisições de investimento pela INBEV BR com base na rentabilidade futura da AMBEV, pelos trabalhos da Fiscalização fora evidenciado que tudo isso não passou de atos formais que não traduziam a realidade (simulação);

- A própria confissão de que um dos ágios foi criado com objetivos alheios a efetiva aquisição de um investimento pela INBEV BR, e o fato de que não houve qualquer dispêndio financeiro, tornam incontestável o intuito doloso da AMBEV, juntamente com as demais empresas que pertencem/pertenciam ao seu grupo econômico, na criação de uma contabilidade artificial, que na realidade nunca existiu;

- De fato, a ausência de propósito negocial e de substrato econômico, da mesma forma que impede a existência material de um dos ágios registrados na AMBEV, atesta o evidente intuito de fraude. No caso da OPA, esse intuito é atestado pelo caminho diverso e ilegal que as ações pagas em dinheiro fizeram se comparadas com aquelas pagas em ações da INBEV SA;

- Com a demonstração de que não houve nenhuma "aquisição" de investimento pela INBEV BR a justificar a existência dos ágios, deixa-se claro que o único intuito dessa empresa quando da aquisição do investimento traduzido nas ações da AMBEV fora criar um modo de redução dos impostos a serem pagos após a outra incorporação que seria realizada;

- Quando da criação dos ágios decorrentes das aquisições das ações da AMBEV, evidenciam-se duas vontades do grupo empresarial capitaneado pela IIBV:

a) uma vontade declarada – aquisição pelo valor de mercado das ações da AMBEV pela INBEV BR, seguida da incorporação da INBEV BR pela AMBEV; e

b) uma vontade real – criação de um investimento artificial a fim de gerar um ágio que seria utilizado pela AMBEV para reduzir a tributação a ser paga após a incorporação da INBEV BR;

- Essa diferença entre a vontade declarada e a vontade real caracteriza o evidente intuito de fraude da AMBEV em conseguir um indevido benefício fiscal;

- Nos termos do art. 167, parágrafo 1º, inciso II, do Código Civil Brasileiro, "in fine", as operações que deram ensejo aos ágios aqui discutidos se caracterizam como negócios simulados, haja vista que o conteúdo delas não era verdadeiro;

- As operações realizadas não traduziram a aquisição de um investimento com supedâneo na previsão de rentabilidade futura da empresa que foi adquirida;

- em que pese o grupo empresarial ter elaborado um laudo econômico a fim de atestar o fundamento de um dos ágios registrados, de acordo com os elementos constantes do processo, verifica-se que essa "mais valia" não corresponde ao conteúdo do laudo;

- Em que pese o recorrente aduzir que o fundamento econômico para a criação do ágio decorrente do investimento realizado pela IIBV com as ações da AMBEV decorreu de necessidades societárias do grupo empresarial, ele traz aos autos um laudo de valor de mercado pautado na rentabilidade futura da AMBEV antes da aquisição de suas ações pela INBEV BR, a fim de embasar a legalidade da amortização do ágio no disposto nos artigos 385 e 386 do RIR/99;

- o contribuinte confessou que propósito negocial do ágio decorrente da aquisição das ações da AMBEV foram objetivos societários, o que contrariaria a solicitação de elaboração de um laudo para calcular o valor do ágio pago com base no valor de mercado da AMBEV pautado em sua rentabilidade futura;

- o evidente intuito doloso do recorrente nos ilícitos tributários cometidos resta caracterizado pela sua tentativa de fazer a Fazenda Nacional incorrer em erro, lançando mão de documentos que atestam operações que nunca aconteceram na realidade, procurando dar uma aparência de legalidade a um fato que não é legal;

- outros pontos importantes também atestam a conduta fraudulenta do contribuinte;

- analisando a "engenharia societária" adotada pelo grupo empresarial, observa-se que a empresa INBEV BR foi utilizada como verdadeira "empresa veículo", ou seja, ela foi utilizada como mero instrumento para tentar dar aparência de legalidade - ao ágio que seria indevidamente amortizado. Com a utilização dessa empresa veículo, o grupo empresarial procura forçar a percepção equivocada da realidade pelo Fisco;

- para alcançar o objetivo pretendido de concentrar o controle acionário da AMBEV na IIBV, em detrimento da AMBREW, bastava a AMBEV incorporar diretamente a INBEV BR, sendo vertidas a IIBV as ações incorporadas. Mas, com base em interesse eminentemente tributário, o Grupo INTERBREW-AMBEV fez a IIBV simular um investimento na INBEV BR com as ações da AMBEV, para posterior extinção da INBEV BR;

- no que tange à redução do imposto pago pelo recorrente, esta é inquestionável, pois, por meio da fraude praticada pelo contribuinte, ele tentou dar substância econômica e propósito negocial a um ágio inexistente de fato, criado unicamente para reduzir a sua tributação. Ao analisar a reorganização societária executada, vê-se claramente que a razão para as operações societárias realizadas não foi econômica, mas sim exclusivamente tributária;

- a simulação resta inequívoca uma vez que havia motivos à sua realização (criação de um benefício fiscal indevido), assim como, com a incorporação, o negócio realizado (aumento de capital decorrente de um investimento) não foi executado materialmente;

- as condições de validade aos negócios realizados entre coligadas não foram observadas pelo recorrente e o seu grupo econômico. Não houve qualquer "filtro de sinceridade" com a realidade;

- a sonegação está caracterizada nos autos uma vez que o contribuinte fiscalizado, por meio da reorganização societária, retardou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Com a simulação praticada, o sujeito passivo tentou amortizar a perda de um investimento inexistente;

- a fraude, correspondente à atitude dolosa do contribuinte em reduzir o montante do imposto devido, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos aqui apontados. Dentre outros, destaca-se que a utilização de um laudo que não atestava o real propósito negocial das operações que deram origem ao ágio amortizado;

- quanto ao conluio, este é inegável uma vez que a reorganização societária envolveu mais de uma pessoa jurídica que fazem/faziam parte do grupo empresarial capitaneado pela INBEV SA. Não fosse o esforço conjunto das empresas integrantes desse grupo, a simulação praticada não seria possível ser concretizada;

- destaca trecho sobre caracterização do evidente intuito de fraude no Termo de Verificação Fiscal:

> 135. Em meio a uma infinidade de outros atos, mesmo sendo a AmBev uma companhia de capital aberto sujeita à publicidade a que estão obrigadas, em tese, companhias abertas, a hipótese de que as etapas aqui batizadas de "escala" e "passeio" fossem por nós detectadas é significativamente reduzida, se não nula. A evidente intenção de **produzir documentos** (envoltos em inúmeros outros) **que serviram de aparato jurídico a transações desprovidas de qualquer outro propósito que não o tributário** demonstra o **espírito fraudulento** de que estava imbuído o bloco de controle no qual estava inserida a fiscalizada, que viria a ser beneficiária direta da amortização dos ágios. *(destaques da recorrente)*

- requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso para o restabelecimento da multa de ofício ao patamar de 150%.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção do CARF competente para análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade (e-fls.10612-10617), admitindo a comprovação da divergência jurisprudencial ao constatar *que as situações julgadas nos paradigmas e na decisão recorrida apresentam similitude fática. Em todas houve o aproveitamento de ágio criado internamente com base em rentabilidade futura, por meio de reestruturação societária de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sem que houvesse o efetivo dispêndio/despesa, tendo as ações sido praticadas com o único objetivo de obter proveito fiscal.*

A parte recorrida foi cientificada do recurso especial interposto e do despacho que o admitiu e apresentou contrarrazões em que alega, em síntese, que:

- o recurso especial é inepto por não impugnar os fundamentos do acórdão recorrido e também pela impossibilidade tanto no âmbito material (mudança da fundamentação do lançamento) quanto processual (cerceamento do direito de defesa) da pretensão da Recorrente;

- segundo o acórdão recorrido, a acusação fiscal foi no sentido de que a conduta da Recorrida ***"caracterizaria a fraude definida no art. 72 da Lei 4.502/1964",*** tendo sido, portanto, este o motivo que consta do lançamento para a qualificação da multa;

- o Relator do v. acórdão recorrido conclui seu voto no sentido de ser incabível a qualificação da multa porque não foi identificada no caso a existência de qualquer ***"elemento fraudado",*** e que, portanto, ***"Inexiste nos autos prova de tentativa fraudulenta de encobrir ou mascarar os fatos";***

- tendo toda a discussão a respeito da qualificação da multa travada ao longo do presente processo sempre girado em torno da existência ou não da fraude no caso concreto, é evidente que se a Recorrente tem a mínima pretensão de restabelecer a qualificação da multa, só poderia fazê-lo tentando provar no recurso especial que a ora Recorrida de fato teria cometido fraude;

- a Recorrente ao longo de todo seu recurso especial não busca em momento algum demonstrar que a Recorrida teria cometido fraude, ilícito tributário e penal previsto nos artigos 72 da Lei 4.502/1964 e 1° da Lei 8.137/1990, e sustenta a prática de simulação, ilícito tipificado nos três incisos do artigo 167 do Código Civil;

- manifesta impossibilidade tanto no âmbito material (mudança da fundamentação do lançamento) quanto processual (cerceamento do direito de defesa) da pretensão da Recorrente, resulta na inépcia de seu recurso especial;

- houve falta de demonstração da analítica da divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão apontado como paradigma, não tendo sido, consequentemente, atendido o § 6° do artigo 67 do RICARF vigente à época de sua interposição (no atual regimento a mesma regra está no § 8° desse mesmo artigo);

- o recurso falhou duplamente em apontar analiticamente a divergência nos termos do § 6° do artigo 67 do RICARF então vigente, tanto por não trazer os pontos do acórdão recorrido que no seu entender divergiriam dos acórdãos apontados como paradigmas, quanto por invocar trechos dos acórdãos paradigmas (para invocar a suposta divergência) que na verdade não tratavam especificamente da qualificação da multa;

- também quanto ao Acórdão n° 101-96.724 a Recorrente não se reporta a qualquer elemento concreto realmente constante do acórdão recorrido que pudesse comprovar a alegada divergência, e, além disso, a exemplo do que ocorreu quanto tratou do primeiro paradigma, as "características" imaginadas pela Recorrente simplesmente não se encontram presentes no caso concreto;

- tendo a Recorrente "cotejado" suas alegações a respeito do caso concreto com trecho do acórdão paradigma totalmente alheio à questão da qualificação da multa, resta evidente que não se deu o cotejo analítico exigido pelo § 60 do artigo 67 do RICARF;

- os acórdãos apontados pela Recorrente como paradigmas tratam de situações absolutamente distintas do caso concreto, não havendo, assim, a similitude fática necessária ao conhecimento do recurso especial;

- enquanto no primeiro paradigma a acusação fiscal foi da prática de simulação (artigo 167 do Código Civil), como claramente consignado na ementa, no relatório e no voto, no caso concreto a acusação foi de fraude (artigo 72 da Lei n° 4.502/64), conduta típica absolutamente distinta, sendo certo que da parte do TVF pertinente à qualificação da multa (fls. 9259/9262) simplesmente não constam quaisquer referências à "simulação" ou palavras correlatas, não podendo assim, "data venia", haver similitude fática entre situações nas quais as acusações fiscais são de naturezas distintas;

- acusação fiscal no primeiro acórdão paradigma não se resumiu à intenção do sujeito passivo de pagar menos tributo, tendo sido a ele atribuída a prática de diversas falsidades, o que não ocorreu no caso concreto, em que a inocorrência de qualquer falsidade foi atestada no próprio TVF, quando afirma o i. fiscal autuante que *"a perfeita formalização dos atos não é, por si só, suficiente para garantir que os efeitos tributários dela decorrentes sejam aceitos pelo fisco"* (item 91, fl. 9250), admitindo que os atos praticados pela Recorrida foram formalizados de maneira não apenas verdadeira, mas perfeita;

- no que diz respeito ao ágio relativo à OPA, salta aos olhos a absoluta ausência da mais remota semelhança fática, tanto que sequer referida pela Recorrente;

- também no segundo paradigma a acusação fiscal foi da prática de simulação (artigo 167 do Código Civil), como claramente consignado na ementa, no relatório e no voto acima transcritos, distinta da acusação fiscal de fraude formulada no caso concreto, não podendo assim, "data venha", haver similitude fática entre situações nas quais as acusações fiscais são de naturezas distintas.

Quanto ao mérito, sustenta a manutenção da decisão recorrida, uma vez que a acusação fiscal aponte fraude e dolo, *a única acusação efetivamente existente e, em suma, de que as operações em questão foram praticadas pela Recorrida com a finalidade de obtenção de economia tributária.*

Defende que o art.72 da Lei nº 4.502/64 deve ser interpretado conjuntamente com o art. 1ª da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária e a autoridade fiscal, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude. No caso concreto, pelo contrário, fica claro que a Recorrida não omitiu nem procurou omitir qualquer elemento pertinente à operação em exame, encontrando-se tais elementos devidamente registrados nos órgãos competentes e acessíveis ao público.

Em seguida, a PGFN apresenta petição em que informa a existência de concomitância entre a discussão travada no presente processo administrativo e aquela levada ao Poder Judiciário por meio da Ação Anulatória nº 5002102-88-2018.4.03.6100, sob responsabilidade da 4ª Vara Cível Federal de São Paulo, apresentando em anexo a petição inicial, decisão concedendo liminar e comprovante de andamento processual. Aponta que:

- o contribuinte não recorreu do Acórdão nº 1103-001.151, o qual manteve a indedutibilidade dos referidos ágios, levando a discussão da matéria ao Poder Judiciário, sem, contudo, restringir a sua causa e pedir e o seu pedido apenas à dedutibilidade dos ágios citados;

- da leitura da petição inicial apresentada e da decisão que concedeu a liminar pleiteada, vê-se que o contribuinte envolveu na discussão judicial o mesmo mérito tratado no presente momento no processo em epígrafe;

- no pedido apresentado, o contribuinte requer o cancelamento total da cobrança correspondente aos tributos, multas e juros de mora, objeto do processo administrativo nº 16561.720087/2011-81. Ou seja, o contribuinte não restringiu em seu pedido judicial o cancelamento apenas da multa de 75%, mas sim solicitou o cancelamento da totalidade das multas objeto do presente processo administrativo;

- o pedido de cancelamento integral das multas aplicadas, o que abrange o afastamento da qualificação da multa, é coerente com o conteúdo da petição, ou seja, o pedido não se encontra desconecto com a causa de pedir exposta, pois, ao longo do documento, o contribuinte defende indiretamente que não houve fraude, pois em inúmeros trechos defende a validade das operações praticadas, assim com a sua legitimidade, ou seja, que não houve artificialismo, discrepância de vontades e falta de propósito negocial;

- o Juízo da 4ª Vara Federal de São Paulo, ao analisar o pedido de liminar apresentado, que envolvia a suspensão da exigibilidade dos créditos transitados em julgado administrativamente, e aferir a existência de plausibilidade do direito alegado pelo contribuinte, abordou a existência de fraude e simulação apurada pela Fiscalização. E, em face dessa abordagem, destacou que aparentemente não houve a demonstração de tais aspectos pelo Fisco, e que, ainda que não tivesse havido o precário cancelamento da qualificação pelo CARF, as operações devem ser consideradas válidas, ou seja, reforçou, ainda que em caráter provisório, a inexistência de fraude e simulação;

- há inegável concomitância entre a discussão travada nos presentes autos e levada à D. Turma da Câmara Superior, e a ação anulatória interposta pelo contribuinte, nos termos da Súmula CARF nº 01;

- há coincidência inequívoca de objetos, pois enquanto o processo administrativo trata da qualificação da multa de ofício, o processo judicial aborda toda a multa aplicada. Na realidade, a identidade entre os processos abrange a causa de pedir (inexistência de fraude e simulação) e o pedido (cancelamento da multa);

- há nítida possibilidade de prolação de decisões conflitantes no processo em epígrafe e na referida ação anulatória. O resultado do presente processo é totalmente irrelevante, uma vez que será do Poder Judiciário a palavra final sobre a validade da multa aplicada pelo presente lançamento.

Ao final, requer seja declarada a renúncia do contribuinte a presente discussão administrativa em face da Ação Anulatória nº 5002102-88-2018.4.03.6100, haja vista a identidade de objetos discutidos.

Posteriormente, a PGFN apresenta outra petição, apresentando informações adicionais a fim de reforçar a concomitância alegada, trazendo aos autos o teor da Contestação apresentada na Ação Anulatória nº 5002102-88-2018.4.03.6100, e apontando, em síntese, que:

- na peça, a fim de afastar o pedido (cancelamento integral da cobrança de todos os créditos, inclusive todas as multas) e as razões de fato e de direito (validade/legitimidade das operações, ou seja, inexistência de fraude ou simulação) apresentadas pelo contribuinte em sua petição inicial, a Fazenda Nacional defende a validade integral da autuação, inclusive a fraude caracterizada, aspecto este que seria estranho à lide caso não tivesse em jogo a qualificação da multa;

- a última palavra será do Poder Judiciário quanto à discussão de direito acerca da existência de fraude ou simulação nas operações que envolveram a AMBEV na formação do Grupo AMBEV-INTERBREW.

- haveria equívocos fáticos na premissa que a multa qualificada foi cancelada: 1º - a multa qualificada não foi cancelada, pois está havendo a sua discussão em sede administrativa, fato que justifica apenas a suspensão da sua exigibilidade, mas jamais cancela a sua existência; 2º - no pedido judicial, o contribuinte, além de requerer o cancelamento de todas as multas, não restringe a sua causa de pedir apenas ao cumprimento dos requisitos legais à dedução do ágio. Com efeito, caso o contribuinte efetivamente não quisesse envolver em seu pedido judicial a qualificação da multa, não obrigando a Fazenda Nacional a defender a existência de fraude, deveria ele ter defendido em sua petição apenas a dedutibilidade do ágio nos termos da legislação tributária aplicável, mas jamais ter trazidos argumentos quanto a inexistência de artificialidade ante a existência de propósito negocial das operações, aspectos esses inerentes à caracterização da fraude pelo lançamento, além do pedido judicial apresentado para cancelamento integral de todas as multas aplicadas.

- a decisão que deferiu o pedido liminar, ao analisar a existência da plausibilidade jurídica do pleito, se manifestou expressamente (ainda que precariamente) sobre a qualificação da multa, tendo sido o juízo expresso ao dizer que, ainda que o CARF não tivesse cancelado a qualificação da multa, esta não seria devida pois as operações tiveram propósito negocial. Tal análise só foi possível em face do pedido apresentado pelo contribuinte e da sua causa de pedir.

Intimado a se manifestar, o contribuinte apresenta resposta em que contesta as alegações da Fazenda Nacional, sustentando:

- ser improcedente a alegação da Fazenda Nacional de "existência de concomitância entre a discussão travada no presente processo administrativo e aquela levada ao Poder Judiciário por meio da Ação Anulatória nº 5002102-88-2018.4.03.6100", uma vez que a referida demanda judicial teve por objeto tão somente os débitos que lhe foram cobrados após a prolação do v. acórdão nº 1103-001.151, o que não compreende os débitos relativos à qualificação da multa, os quais por terem sido exonerados pela C. Turma de origem evidentemente não puderam ser então exigidos, até mesmo por falta de interesse processual;

- o pedido formulado na ação judicial não compreende a qualificação da multa, sendo o Código de Processo Civil de 2015 expresso no seu art. 322, § 2° no sentido de que *"a interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé"*, sendo certo que mesmo na vigência do Código anterior tanto a doutrina como a

jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça já eram pacíficas no sentido de que a correta compreensão do pedido da ação não se dá a partir da leitura apenas do parágrafo "Do pedido", o qual deve ser interpretado à luz das causas de pedir expostas na inicial;

- no caso concreto não só o pedido formulado não tem de modo algum a amplitude alegada pela Fazenda Nacional, estando absolutamente restrito à cobrança que motivou o ajuizamento da ação, como também as causas de pedir invocadas como fundamento para acolhimento de seu pedido são totalmente distintas daquelas que serviram de fundamento para o cancelamento da qualificação da multa pelo v. acórdão recorrido*;*

- a Recorrida iniciou sua petição inicial (fls. 11.030/11.139) com um tópico intitulado "DOS FATOS" no qual recapitulou os fatos que deram origem ao lançamento, noticiou a decisão do CARF que acolheu parcialmente seu recurso justamente para cancelar a qualificação da multa de ofício, e assim concluiu especificamente quanto ao objeto da ação que estava sendo ajuizada, "verbis": *"Nesse contexto, tendo sido a Autora intimada no último dia 05 de janeiro (doc. 10, fls. 10854/10860) a efetuar o pagamento da parcela do crédito tributário mantida pelo CARF nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81, ajuíza a presente ação ordinária visando ao cancelamento da exigência, com pedido de concessão de tutela de urgência para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, face à inequívoca presença no caso tanto do "fumus boni iuris" (não só pelas razões acima sumarizadas mas evidenciado também pelo fato de a maior parte da exigência só ter sido mantida pelo voto de desempate do Presidente Relator) como também do "periculum in mora", e diante da inexistência de "periculum in mora" reverso para a Fazenda Nacional em face da fiança bancária desde logo apresentada no valor integral questionado (doc. 02)."*;

- o objeto da ação ajuizada está restrito à exigência que havia sido dirigida à Recorrida pela Intimação DERAT/ECOB nº 4.394/2017 (fls. 10854/10860, juntada como doc. 10 da petição inicial do processo judicial), consistente no pagamento da parcela do crédito tributário mantida pelo CARF, o que é corroborado pelo valor da fiança bancária que foi apresentada *"no valor integral questionado"*, que não compreendeu o valor da multa qualificada (doc. 01);

- o pedido formulado guarda absoluta consonância a essa delimitação do objeto da ação, "verbis":

> O PEDIDO
>
> Diante do exposto é a presente para requerer a V. Exa. se digne determinar a citação da Ré na pessoa de seu representante legal para, querendo, vir responder aos termos da presente ação, a qual pede e espera a Autora seja julgada procedente a fim de:
>
> a) ser totalmente cancelada a cobrança correspondente aos tributos, multas e juros de mora, objeto do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81; e
>
> b) condenar a Ré ao pagamento dos honorários advocatícios, reembolso das custas processuais e custas relativas à fiança bancária juntada aos autos, honorários periciais e demais ônus inerentes à sucumbência." (fls. 11.138/11.139, grifos desta petição).

- o que se postulou foi exatamente o cancelamento da cobrança objeto do processo administrativo, correspondente à única cobrança existente na ocasião, que era aquela de fls. 10854/10860 referida no capítulo "DOS FATOS" e que ensejou o ajuizamento da ação, até porque quanto à multa qualificada a Recorrida carecia até mesmo de interesse processual para

seu questionamento diante de sua exoneração pelo v. acórdão recorrido, o que impedia que fosse objeto da ação nos termos do art. 485, VI do CPC;

- a ação judicial foi ajuizada em razão do recebimento em 05.01.2018 da Intimação DERAT/ECOB 4.394/2017 (fls. 10854/10860), por meio da qual a Recorrida foi "*intimada a recolher aos cofres da Fazenda Nacional, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da ciência desta, os débitos constantes do demonstrativo desta intimação e devidos acréscimos legais*";

- o "*Demonstrativo de Débito*" anexo à referida Intimação DERAT/ECOB 4.394/2017 evidencia que os valores relativos à qualificação da multa não consubstanciavam objeto daquela cobrança, já que as multas então exigidas da Recorrida foram calculadas sob a alíquota de 75%;

- a Delegacia de origem procedeu ao desmembramento deste processo administrativo nº 16561.720087/2011-81 para a transferência dos débitos definitivamente constituídos ao processo administrativo nº 16151.720023/2018-88, como se verifica da Representação DERAT/DICAT/ECOB 2018 expedida nesses últimos autos (doc. 02), "verbis":

> "Tendo em vista que no processo 16561.720087/2011-81 houve exoneração parcial da exigência fiscal, conforme acórdão CARF 1103-001.151, estando pendente de julgamento o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.
>
> Lavro, nesta data, a presente representação para transferência dos débitos mantidos e definitivamente constituídos na esfera administrativa.
>
> Cabe ressaltar que os créditos tributários remanescente (sic) são objeto da Ação Anulatória de Lançamento Fiscal 5002102-88.2018.4.03.6100 junto à 4ª Vara Cìvel Federal de São Paulo." (grifos nossos)

- tão logo cientificada da transferência dos débitos definitivamente mantidos a Recorrida protocolou petição nos autos da ação anulatória nº 5002102-88-2018.4.03.6100 para informar que "*a Receita Federal do Brasil, em 07.02.2018, transferiu os débitos QUE ESTÃO SENDO DISCUTIDOS NA PRESENTE AÇÃO do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81 para o Processo Administrtivo nº 16561.720023/2018-88*" (doc. 03).

- além disso, a Recorrida aditou a sua petição inicial em 01.02.2018 (doc. 04), isto é, antes mesmo da citação da Procuradoria da Fazenda Nacional, para acrescentar causa de pedir adicional específica quanto à multa de ofício que lhe foi exigida por meio da Intimação DERAT/ECOB 4.394/2017, "verbis":

> V - DA MULTA DE OFÍCIO LANÇADA
>
> Finalmente, vale salientar que, ainda que infrações houvessem ocorrido, o que se admite para argumentar, jamais poderia ser exigida no caso a absurda multa de ofício de 75% que foi mantida pelo CARF.
>
> Primeiramente, é de se salientar que como visto na esfera administrativa a exigência foi mantida na sua maior parte em julgamento que se deu por voto de qualidade, o que por si só torna descabida qualquer penalização da Autora, nos termos do artigo 112 do CTN.
>
> Como visto acima, é inegável que no caso concreto há dúvida objetiva quanto ao cometimento das infrações, impondo a aplicação da norma inserta naquele dispositivo legal, no sentido de que "a lei tributária que define infrações, ou lhe comina

> penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida (...)", afastando-se por completo a possibilidade de manter as exigências fiscais em foco.
>
> Ainda que se entenda que o artigo 112 do CTN não alcança a obrigação principal, como demonstrado no item I da inicial, o que se admite apenas para argumentar, é inconteste que o mesmo se aplicaria, quando menos, às penalidades impostas pela Administração Tributária, "in casu", à multa de ofício de 75%.
>
> Ainda que assim não se entenda, porém, o que novamente se admite apenas para argumentar, se devida fosse alguma multa não poderia ser exigida no absurdo percentual de 75%." (grifos no original).

- o aditamento à inicial acima referido deixa ainda mais inequívoco que as multas de ofício questionadas eram de fato exclusivamente aquelas objeto de cobrança/exigência por meio da Intimação DERAT/ECOB 4.394/2017, a qual não compreendeu os débitos referentes à multa qualificada em razão de sua exoneração pela C. Turma de origem, não havendo que se falar portanto em concomitância da discussão;

- resta evidente a absoluta improcedência da assertiva da Fazenda Nacional de que "*o contribuinte requer o cancelamento TOTAL da cobrança correspondente aos tributos, MULTAS e juros de mora, objeto do processo administrativo nº 16561.720087/2011-81*" (destaques no original), uma vez que a Recorrida, em verdade, além de pretender anular apenas os débitos que lhe foram cobrados, foi expressa e específica quanto ao questionamento da multa de ofício de 75%, não abordando qualquer aspecto relativo à qualificação da multa.

- quanto à alegação fazendária, também contida na petição de fls. 11.025/11.027, de que "*o contribuinte defende indiretamente que não houve fraude, pois em inúmeros trechos defende a validade das operações praticadas, assim como a sua legitimidade, ou seja, que não houve discrepância das vontades e falta de propósito negocial*", esclarece a Recorrida que a demonstração na ação judicial quanto à validade e legitimidade das operações, e especialmente a sua motivação extra-fiscal, tem por objetivo exclusivamente infirmar as acusações fiscais e os fundamentos de mérito que foram adotados pela DRJ e pelo CARF para a glosa das despesas de amortização de ágio, o que não se correlaciona em absoluto com a acusação de fraude para a qualificação da multa, tanto que essa parcela da multa foi exonerada pela C. Turma "a quo" mesmo tendo sido mantida a infração de ágio;

- face à fundamentação do v. acórdão recorrido não há como a Recorrida enfrentar aquela decisão sem demonstrar a validade das operações praticadas, que amortizou ágio próprio e não de terceiros, e a efetiva existência de propósito negocial nas operações realizadas. De tal questionamento, entretanto, jamais se poderia extrair a renúncia à exoneração da qualificação da multa por aquela mesma decisão administrativa;

- diversamente do que sustenta o ilustre procurador da Fazenda Nacional, a simples leitura da petição inicial da ação ordinária evidencia que nela não se encontra qualquer menção ou discussão quanto à ocorrência no caso concreto de fraude ou simulação, inexistindo na petição inicial da ação judicial argumentação (causa de pedir) sequer semelhante aos capítulos I.5 da impugnação e do recurso voluntário (fls. 9494/9519 e 10184/10212) e das contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 10795/10819), em que a Recorrida demonstrou inexistir no caso fraude a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%;

- não há como prevalecer a *data maxima venia* absurda argumentação da Fazenda Nacional de que, ao ajuizar a ação anulatória relativa aos valores cuja cobrança foi mantida pelo v. acórdão recorrido, teria a Recorrida implicitamente renunciado à exoneração da multa qualificada pelo v. acórdão recorrido e pretendido discuti-la em Juízo, e o que é mais absurdo, que teria a Recorrida assim procedido sem incorporar à sua inicial os fundamentos pelos quais desde a impugnação demonstrou não ser devida tal qualificação e que foram acolhidos pelo v. acórdão recorrido;

- quanto à alegação de que "*o Juízo da 4ª Vara Federal de São Paulo (...) abordou a existência de fraude e simulação apurada pela Fiscalização*, ressalta que a Recorrida não tem qualquer controle quanto à fundamentação que será eventualmente invocada pelos Juízes e Desembargadores que atuarem nos autos da ação anulatória;

- De todo modo, uma leitura mais atenta da decisão judicial proferida nos autos da ação anulatória nº 5002102-88-2018.4.03.6100 evidencia que na realidade a MM. Juíza da 4ª Vara Federal fundamentou-se exclusivamente na improcedência dos argumentos adotados pela C. Turma "a quo" para a manutenção da infração relativa à glosa da amortização de ágio;

- na verdade, a MM. Juíza não analisou a questão da existência ou não de fraude mas sim partiu da premissa de que esta foi afastada pela decisão questionada judicialmente, salientando que ainda que assim não fosse as operações societárias realizadas tiveram propósito negocial.

- quanto ao argumento de que na contestação apresentada nos autos da ação anulatória nº 5002102-88-2018.4.03.6100 "*a Fazenda Nacional defende a validade integral da autuação, inclusive a fraude caracterizada, aspecto este que seria estranho à lide caso não tivesse em jogo a qualificação da multa.*", aduz que o fato de a procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo ter incorrido em erro ao transcrever em sua contestação a totalidade das contrarrazões apresentadas nos presentes autos pela Fazenda Nacional ao recurso voluntário da Recorrida (compare-se os parágrafos 325 a 356 da contestação com fls. 10.490/10.495 das contrarrazões), não pode implicar em "*renúncia do contribuinte a presente discussão administrativa em face da Ação Anulatória", sob pena de a Recorrida, por culpa exclusiva da Fazenda Nacional, ser prejudicada pelo restabelecimento da multa qualificada sem que seja julgado o recurso especial interposto contra a decisão que lhe era favorável.*

Em conclusão, sustenta que não há identidade entre as causas de pedir e os pedidos formulados na ação anulatória nº 5002102-88-2018.4.03.6100 e nas contrarrazões ao recurso especial, não havendo que se falar em concomitância da discussão e tampouco em renúncia da discussão relativa à multa qualificada de 150% na esfera administrativa, a qual sequer podia ser objeto da ação judicial ajuizada por falta de interesse processual. Ao final, requer seja dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, que espera não seja conhecido ou quando menos seja improvido, nos termos das contrarrazões já apresentadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Preliminar

Preliminarmente, cumpre analisar as alegações da PGFN sobre a existência de concomitância com ação judicial ajuizada pelo contribuinte.

Numa brevíssima síntese do relatado, temos que, após a prolação do acórdão que apreciou o recurso voluntário do contribuinte e lhe deu parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual ordinário de 75%, a PGFN apresentou recurso especial ao CARF, enquanto o contribuinte ingressou com ação judicial visando cancelar o crédito tributário em cobrança no processo.

Enquanto a PGFN sustenta a efetiva concomitância entre os processos administrativo e judicial, o contribuinte contesta tal arguição.

O colegiado e toda a Administração Tributária devem observar o disposto na Súmula CARF vinculante nº 1, que prevê:

> Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Cumpre perquirir se a situação apresentada nestes autos configura ou não a hipótese de concomitância entre processo administrativo e judicial.

A Constituição Federal de 1988 assegura o direito de defesa tanto em processo administrativo como em processo judicial, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV).

Em decorrência do princípio do amplo acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV), o Poder Judiciário exerce o controle de legalidade e constitucionalidade dos atos da Administração Pública, atuando com supremacia em relação à decisão administrativa, uma vez que o sistema jurídico brasileiro adotou a unicidade de jurisdição. Nesse sentido, cabe citar a doutrina de Sérgio André Rocha (2007, p.221):

> [...] o Brasil filia-se ao sistema uno de jurisdição, cabendo apenas ao Poder Judiciário decidir com foro de definitividade acerca de conflitos de interesse. Nesse contexto, tem-se que no sistema brasileiro não é justificável a concomitância entre um processo administrativo e um processo judicial que possuem o mesmo objeto, tendo em vista que, uma vez ajuizada esta última, perde-se o interesse na decisão de mérito a ser proferida pela Administração Pública, que em nenhuma hipótese poderá ser oposta àquela emanada do Poder Judiciário.

Diante desse controle autônomo e superior pelo Poder Judiciário dos atos administrativos já se considerou ser legítima a regra do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), que prevê:

> Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.
>
> Parágrafo único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa **em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto**. *(grifou-se)*

Segue comentário da doutrina sobre esse parágrafo único:

> A aplicação do artigo pressupõe identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial. O parágrafo em questão tem como pressuposto o princípio da jurisdição una, ou seja, que o ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e que apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. Considerando que o contribuinte tem direito a se defender na esfera administrativa mas que a esfera judicial prevalece sobre a administrativa, não faz sentido a sobreposição dos processos administrativo e judicial. A opção pela discussão judicial, antes do exaurimento da esfera administrativa, demonstra que o contribuinte desta abdicou, levando o seu caso diretamente ao Poder ao qual cabe dar a última palavra quanto à interpretação e à aplicação do Direito, o Judiciário. Entretanto, tal pressupõe identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial. Caso a ação anulatória fira, e.g., a questão da constitucionalidade da norma tributária impositiva e o recurso administrativo se restrinja a discussões quanto à apuração do valor devido, em razão de questões de fato, não haverá a identidade que tornaria sem sentido a concomitância das duas esferas. (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito Processual Tributário PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL e EXECUÇÃO FISCAL à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 519)

Depreende-se disso que a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública (o que inclui mandado de segurança, ação de repetição de indébito, ação declaratória ou ação anulatória), em qualquer momento, com o mesmo objeto que está sendo discutido na esfera administrativa, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

O devido processo legal permite ao contribuinte optar pela defesa na via administrativa, seguindo as regras do processo administrativo fiscal, em especial o Decreto nº 70235/72, ou na via judicial, sendo que apenas esta fará coisa julgada e, consequentemente, prevalecerá sobre a decisão administrativa. Ou seja, a decisão judicial necessariamente afetará o processo administrativo e fará coisa julgada, não se justificando a tramitação concomitante nas esferas administrativa e judicial com o mesmo objeto.

Em razão da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única, a decisão judicial transitada em julgado, seja anterior ou posterior ao término do contencioso administrativo, deve prevalecer sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

Tendo como premissa a prevalência da coisa julgada e da jurisdição única, pode-se considerar que o não reconhecimento da concomitância pelo CARF, nos casos em que deveria ser reconhecida, resultará numa decisão administrativa prejudicada, redundante e inútil, após a prolação da sentença contrária de mérito no processo judicial.

Em busca da melhor compreensão da expressão "mesmo objeto", trago jurisprudência judicial específica sobre o tema em julgado regional que foi mantido após ter sido negado provimento ao recurso extraordinário interposto (RE 882.370/RS):

> TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DISCUSSÃO JUDICIAL DA MATÉRIA. RENÚNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO VOLUNTÁRIO. SEGUIMENTO INDEFERIDO.
>
> Esta Corte já decidiu que "Segundo o princípio da unidade de jurisdição, havendo concomitância entre o objeto da discussão administrativa e o da lide judicial, **tendo ambos origem em uma mesma relação jurídica de direito material**, torna-se despicienda a defesa na via administrativa, uma vez que esta se subjuga ao versado naquela outra, em face da preponderância do mérito pronunciado na instância judicial.
>
> Há uma espécie de renúncia tácita pelo processo administrativo, pois a continuidade do debate administrativo é incompatível com a opção pela via judicial (preclusão lógica) – TRF4, AMS V 2006.70.00.009422-9, Segunda Turma, Relatora Luciane Corrêa Munch, D.E. 14/11/2007. (*grifou-se)*

Ou seja, em sendo as defesas administrativa e judicial originárias de uma mesma relação jurídica de direito material, a opção pela via administrativa torna-se inócua quando seu objeto deve se submeter ao decidido na via judicial, face a preponderância do mérito pronunciado na instância jurisdicional.

Assim, o comando judicial que emerge sobre a questão jurídica estende-se e afeta o processo administrativo que objetive o cancelamento de autuação fiscal que tenha o mesmo pressuposto jurídico.

Nesse caso, entendo que, para fins de caracterização da concomitância, não há necessidade de identidade absoluta entre pedidos e causa de pedir, uma vez que, o que justifica a renúncia à esfera administrativa é a possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes entre o Poder Judiciário e o Poder Executivo, dada a prevalência da decisão judicial.

Em outras palavras, a concomitância, em que pese se assemelhar à litispendência, com ela não se confunde, uma vez que não se tratam de duas ações judiciais, mas de dois processos submetidos a ritos distintos, em que um deles (judicial) necessariamente deve prevalecer.

Ao final, a opção do contribuinte pela via judicial, a qualquer momento, importa em renúncia à via administrativa e, portanto, em desistência do recurso interposto no processo administrativo fiscal em face do lançamento tributário.

O processo administrativo fiscal em tramitação no CARF deve obedecer a regra prevista em seu Regimento Interno (RICARF), aprovado pela Portaria MF n º 343, de 9 de junho de 2015, que dispõe:

> Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir **do recurso em tramitação**.
>
> § 1ºA desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.
>
> § 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, **ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.**
>
> § 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.
>
> § 4º Havendo **desistência parcial** do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, **com recurso pendente de julgamento**, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.
>
> § 5º Se a **desistência do sujeito passivo for total**, ainda que haja decisão favorável a ele **com recurso pendente de julgamento**, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis. *(grifou-se)*

Para fins de desistência do recurso em tramitação no CARF (recurso voluntário) considera-se a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto. Havendo recurso pendente de julgamento (da Fazenda Nacional), a consequência dependerá de se constatar a desistência total ou parcial, enquadrando-se no §4º ou §5º acima transcritos.

Trata-se o caso de discussão sobre multa qualificada de 150%, lavrada em decorrência de conduta apurada em procedimento fiscal que resultou em glosa de despesa de amortização de ágio.

Sustenta o contribuinte, em manifestação posterior à alegação de concomitância pela PGFN, que o pedido e a causa de pedir na ação judicial distinguem-se do processo administrativo, uma vez que se limita a discutir no Judiciário a multa de 75% mantida pelo acórdão recorrido e objeto de cobrança.

Da petição inicial apresentada pelo contribuinte na ação judicial nº xxx, juntada pela PGFN nestes autos, bem como pelo próprio contribuinte em contrarrazões, verifica-se a propositura de *AÇÃO ORDINÁRIA ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL em face da UNIÃO FEDERAL, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas,* ***apresentando desde já, em demonstração de sua boa-fé, fiança bancária do valor integral em discussão (doc. 02).***

> **[...]**
>
> **V - DA MULTA DE OFÍCIO LANÇADA**
>
> Por fim, vale salientar que, ainda que infração houvesse ocorrido, o que se admite para argumentar, jamais poderia ser exigida no caso a absurda multa de ofício mantida pelo CARF.
>
> Isso porque a multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 vem sendo sistematicamente reduzida para 20% em reiteradas decisões dos E. **Tribunais**

Regionais Federais da 1ª, 3ª e 5ª Regiões, fundadas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Neste sentido decidiu a 7ª Turma do E. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, no julgamento da Apelação Cível nº 2365020074013812, assim ementado:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA. CDA NA QUAL NÃO CONSTAM OS NOMES DOS SÓCIOS DA EMPRESA EXECUTADA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN.

MULTA MORATÓRIA. VEDAÇÃO DO CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DE 75% PARA 20%. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

(...)

4. Por outro lado, conforme as Certidões de Dívida Ativa acostadas aos autos, constata-se que a multa moratória (sic) aplicada foi de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o montante dos tributos e contribuições devidas, nos termos do art. art. 44, I, da Lei n. 9.430/96.

5. Nesse sentido: '(...) A multa moratória fixada em 30% é excessiva em face do principio da razoabilidade, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida. 3. 'Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva aplicada pelo fisco. **Precedentes do Supremo Tribunal Federal**: Recurso extraordinário conhecido mas não aprovado'.(in RE 60.476/SP, Rel. Min. EVANDRO LINS). Fixação da multa em 20%. 4. Decisão mantida. 5. Agravo Regimental não provido.'. (AGA 0056305-53.2011.4.01.0000/MG, rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, 17/01/2014 e-DJF1 P. 331).

6. **Apelação parcialmente provida**, para excluir da execução fiscal os sócios embargantes, por ilegitimidade passiva, nos termos do art. 267, VI, do CPC, bem como **para reduzir a multa imputada para o percentual de 20% (vinte por cento**)." (destaques do Autor)

Outro não foi o entendimento da 8ª Turma daquele C. Tribunal que, ao julgar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 302965920084010000, também decidiu que a multa de ofício de 75%, por ser desproporcional e assumir caráter confiscatório, deveria ser reduzida para 20%. Confira-se:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. **MULTA FIXADA EM 75%. EXORBITÂNCIA E DESPROPORCIONALIDADE**. EXCLUSÃO DO NOME DA AGRAVANTE DO CADIN. POSSIBILIDADE.

1. **Na linha de entendimento jurisprudencial deste Tribunal, o percentual muito elevado estabelecido para a multa, em 75%, é desproporcional e assume caráter de confiscatório, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal. Razoável sua redução para 20%, nos termos do art. 59 da Lei 8.383/1991**.

2. A inclusão do nome da empresa no CADIN não deve ser utilizada para compelir a agravante ao pagamento de quantia ainda não reconhecidamente devida. Apesar de o CADIN ser apenas cadastro informativo, a inscrição da agravante impõe-lhe a pecha de inadimplente e pode lhe causar graves danos de difícil reparação, inclusive, inviabilizando o seu desenvolvimento regular.

3. Agravo regimental a que se nega provimento." (destaques do Autor)

A mesma solução foi dada pela 6ª Turma deste E. **Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, no julgamento do Agravo Legal em Apelação Cível nº 0007272-07.2006.4.03.6114/SP, que possui a seguinte ementa:

"AGRAVO LEGAL CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA – ARTIGO 557 DO CPC – SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 138 DO CTN – SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA – CDA – PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ – MULTA E JUROS MORATÓRIOS – CABIMENTO – MULTA **DE OFÍCIO – REDUÇÃO** – TAXA SELIC – APLICABILIDADE – ENCARGO DO DL 1.025/69

(...)

5. **A multa por lançamento de ofício no percentual de 75% se reveste de caráter confiscatório, razão pela qual se impõe a sua redução**. Precedentes.

(...)" (destaques do Autor)

Dentre as diversas decisões do E. Tribunal da 5ª Região, o Autor a título de exemplo transcreve parcialmente a seguinte ementa:

"(...)

É exorbitante e macula o princípio da vedação ao confisco inscrito no art. 150, IV, da Constituição Federal, o qual também se aplica às infrações fiscais, a aplicação da multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o montante a ser pago. Redução da multa moratória para 20%. Precedentes do Pretório Excelso." (Apelação Cível nº 2007.84.00.006225-7/RN – destaques do Autor)

Vale ressaltar que, fundando-se no precedente firmado na ADI nº 551/RJ, o i. Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 492.842 interposto pela Fazenda Nacional contra decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região de idêntico teor da acima reproduzida, negou seguimento ao recurso com fundamento no art. 557 do antigo CPC.

Como se vê, a multa de ofício não poderia jamais ser exigida em percentual superior a 20%, sob pena de violação aos arts. 150, inciso IV, e 5º, inciso LIV, da CF/88.

[...]

O PEDIDO

Diante do exposto é a presente para requerer a V. Exa. se digne determinar a citação da Ré na pessoa de seu representante legal para, querendo, vir responder aos termos da presente ação, a qual pede e espera a Autora seja julgada procedente a fim de:

a) ser totalmente cancelada a cobrança correspondente aos tributos, multas e juros de mora, objeto do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81; e mais ônus inerentes à sucumbência. [...] *(grifou-se)*

Diante da situação posta, resta analisar se a discussão judicial prejudica a discussão administrativa ou não. São discussões autônomas? Em tese, se o Poder Judiciário decidir pela manutenção da multa de ofício de 75% e o órgão administrativo decidir pela manutenção da multa de ofício de 150%, qual deverá prevalecer sobre o crédito tributário submetido à discussão judicial?

Observa-se, de pronto, que o contribuinte questiona expressamente a constitucionalidade da multa de ofício superior a 20%:

> Como se vê, a multa de ofício não poderia jamais ser exigida em percentual superior a 20%, sob pena de violação aos arts. 150, inciso IV, e 5º, inciso LIV, da CF/88.

Em termos tributários, multa é a prestação pecuniária, exigida consoante previsão legal como sanção por ato ilícito, sendo constituída mediante atividade administrativa vinculada (art. 3º do CTN).

A conduta praticada pelo sujeito passivo que infringe norma tributária enseja aplicação, pela autoridade tributária que a constatou, da penalidade prevista legalmente. Sobre o tributo ou contribuição lançado incide a multa de ofício proporcional, normal ou qualificada. Importante destacar que não existem duas multas. Logo, sobre o tributo ou contribuição apurado incidirá ou a multa de ofício normal (75%) ou a multa de ofício qualificada (150%).

Em que pese inconfundíveis tributo e multa, não se pode negar o caráter acessório desta em relação àquele, à exceção das multas isoladas.

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. 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, o que inclui a multa de ofício proporcional, a qual será exigida juntamente com o tributo ou contribuição.

A multa tributária decorre de uma previsão devida como consequência negativa prevista no ordenamento jurídico. De atos omissivos ou comissivos do sujeito passivo relativos ao descumprimento de obrigação tributária principal, origina-se a multa devida em decorrência de atraso no pagamento de tributo (multa de mora proporcional de até 20%), falta de recolhimento de tributo (multa de ofício proporcional de 75%) ou sonegação de tributo (multa de ofício proporcional de 150%).

Em outras palavras, o ordenamento jurídico brasileiro evidencia o caráter acessório da multa de ofício proporcional em relação ao débito do tributo (considerado o principal).

Em sentido mais estrito, a conduta praticada pelo sujeito passivo que infringe norma tributária enseja aplicação, pela autoridade tributária que a constatou, da penalidade prevista legalmente. Sobre o tributo ou contribuição lançado incide a multa de ofício proporcional, normal ou qualificada. Importante destacar que não existem duas multas. Logo, sobre o tributo ou contribuição apurado incidirá ou a multa de ofício normal (75%) ou a multa de ofício qualificada (150%).

Em se tratando de multa tributária proporcional, a qual, como visto, carrega o caráter de acessoriedade em relação ao tributo, há o risco de a decisão judicial tornar inócua a lide administrativa subsistente ainda que a discussão travada no âmbito administrativo seja referente ao percentual da multa lançada. Significa dizer que, se houver cancelamento dos créditos principais, cancelam-se também as multas, independentemente de serem qualificadas ou não.

Entendo que a discussão judicial sobre a constitucionalidade ou não da multa de ofício superior ao percentual de 20%, no caso dos autos, prejudica a discussão administrativa sobre outro percentual da mesma multa de ofício incidente sobre o mesmo tributo ou

contribuição. Trata-se, aqui, de preclusão lógica, vez que o Poder Judiciário foi expressamente provocado a se manifestar sobre o percentual da multa de ofício.

Mas ainda que se desconsiderasse isso ou o contribuinte não tivesse questionado a multa judicialmente, cabe observar que em casos de planejamento tributário envolvendo ágio, especificamente, é muito difícil separar os fundamentos da glosa das despesas dos fundamentos da qualificação da multa de ofício. Quando se fala em propósito negocial ou em motivação extratributária, a discussão sempre esbarra na acusação de fraude, de arranjo artificial e simulado de operações societárias encadeadas. Nesses casos, via de regra, a análise da conduta fraudulenta depende da análise da materialidade da conduta como um todo.

No caso dos autos, a autoridade fiscal, após fazer referência ao art. 44 , §1º da Lei nº 9.430/96 e art. 72 da Lei nº 4.502/64, passa a descrever as operações analisadas e as razões para a qualificação da multa:

> 131. A forma adotada pelo grupo belga para **artificialmente** contabilizar em sua controlada brasileira Inbev Holding Brasil, no tocante à OPA realizada para aquisição das ações em circulação da AmBev, um ágio originado pela "escala" que o dinheiro remetido pela InBev SA fez na InBev Holding Brasil (diferentemente do pagamento em ações feito pela mesma InBev SA aos acionistas que trocaram ações da brasileira por ações da belga) teve a clara intenção de revestir de legalidade uma operação cujo propósito principal (se é que não o único) foi reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> 132. A previsão disposta na cláusula 10.04, 'd', do Contrato de Contribuição e Subscrição, por meio da qual a InBev Holding Brasil foi empregada para concentrar ações da AmBev detidas grupo Interbrew, faz sentido quanto às ações antes detidas pelo grupo brasileiro (ex-controladores da AmBev). A falta de lógica fica patente, contudo, quanto às ações adquiridas na OPA, uma vez que as pagas em dinheiro fizeram a "escala", enquanto as pagas com ações da InBev SA seguiram diretamente para os belgas. É evidente que, independentemente da forma de pagamento, as ações deveriam seguir diretamente para os belgas, pois não faz sentido concentrar ativos que já eram detidos por eles, ainda mais porque, em seguida, aquelas ações que foram "concentradas" na holding brasileira (OPA) voltaram para o grupo Interbrew quando da incorporação da InBev Holding Brasil.
>
> 133. O dinheiro utilizado para o pagamento e as ações com ele adquiridas na OPA poderiam ser diretamente intercambiados entre as partes (InBev SA e acionistas), sem qualquer intermediação na holding brasileira. A comparação entre o fluxo "dinheiro/ações AmBev" (com "escala") e o fluxo "ações InBev SA/ações AmBev" (sem "escala") demonstra que a quebra do primeiro fluxo pela holding brasileira foi **dolosamente** preconcebida para gerar um ágio de cerca de R$ 1,475 bilhão que viria a ser amortizado tributariamente pela fiscalizada.
>
> 134. Aliás, as ações da AmBev que foram encaminhadas diretamente aos belgas, quando da OPA, voltaram ao Brasil para fazer um "passeio" (travestido de capitalização) pela InBev Holding Brasil, após o qual retornaram ao grupo belga. A "escala" e o "passeio" foram operações dolosamente engendradas com a finalidade de reconhecer um intangível em sociedade brasileira, que foi **artificiosamente empregada**, com relação àquelas operações, para receber ativos que já pertenciam a sociedade estrangeira do grupo Interbrew. Ao utilizá-la para receber ações da AmBev que deveriam ter sido canalizadas diretamente para a InBev SA, o grupo belga, que controlava a AmBev e a InBev Holding Brasil, forçou não apenas o reconhecimento do ágio como também, uma vez que já tinha em mente a incorporação da sociedade brasileira pela fiscalizada, as condições para amortizá-lo tributariamente.

135. Em meio a uma infinidade de outros atos, mesmo sendo a AmBev uma companhia de capital aberto sujeita à publicidade a que estão obrigadas, em tese, companhias abertas, a hipótese de que as etapas aqui batizadas de "escala" e "passeio" fossem por nós detectadas é significativamente reduzida, se não nula**. A evidente intenção de produzir documentos (envoltos em inúmeros outros) que serviram de aparato jurídico a transações desprovidas de qualquer outro propósito que não o tributário demonstra o espírito fraudulento de que estava imbuído o bloco de controle no qual estava inserida a fiscalizada, que viria a ser a beneficiária direta da amortização dos ágios.**

136. O "passeio" feito pelas ações da AmBev detidas pela IIBV é igualmente desprovido de propósito negocial 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, por isso carece de lógica concentrá-las no Brasil para, ato contínuo, voltarem às suas mãos (ou às mãos de qualquer outra empresa sob controle comum). Produzir documentos que tentem 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.

137. Tanto a "escala" quanto o "passeio" foram arquitetados para aproveitar o benefício fiscal introduzido pela Lei n. 9.532/97, cujo art. 7° é a base legal do art. 386 do Regulamento de Imposto de Renda. O reconhecimento (forçado) dos ágios foi feito em sociedade que se sabia seria incorporada pouco tempo após as duas operações. Uma vez que os ágios (fundamentados em rentabilidade futura) foram calculados pela suposta obediência ao disposto no art. 385 (art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/77) do RIR, investimento da InBev Holding Brasil na AmBev foi desdobrado em equivalência e ágio. Como a holding brasileira veio a ser incorporada (como planejado) pela sua controlada, **criou-se a condição para que os ágios recente e artificialmente reconhecidos na OPA e na integralização passassem a ser amortizados tributariamentente.**

138. É patente que, se a legislação tributária brasileira ão admitisse a amortização do ágio, as ações da AmBev adquiridas em dinheiro n OPA teriam ido diretamente para o grupo belga, da mesma forma que os recursos recebidos pelos acionistas seriam diretamente pagos pela InBev SA. O "passeio" das ações da AmBev detidas pela IIBV também não ocorreria, afinal não haveria qualquer sentido em integralizá-las em sociedade brasileira que seria incorporada poucos dias depois, além do que as mesmas ações, feita a incorporação - a endossar a falta de lógica - retornaram à IIBV.

139. Se houve ágio pago na OPA, ele deveria ter ficado registrado na belga InBev SA. E, supondo a sua existência, deveria ser reconhecido segundo as normas internacionais de contabilidade, que definem o ágio por rentabilidade futura (goodwill) como a diferença entre o valor de aquisição e o patrimônio líquido da investida avaliado pelo valor de mercado. Não se sabe, portanto, se houve o reconhecimento de um goodwill ou mesmo se ele existiu. A "parada estratégica" (artificiosa), no Brasil, do dinheiro proveniente do exterior para pagar pelas ações da AmBev disponibilizadas na OPA teve como objetivo reconhecer, na holding brasileira, um ágio (se é que existiu) que deveria ter ficado na Bélgica. Mas não apenas isso: tentou-se também tirar proveito do fato de que, tendo em vista a iminente incorporação da InBev Holding Brasil, **o ágio que artificiosamente fora recém-reconhecido passaria a ser aproveitado tributariamente pela incorporadora (AmBev).**

140. Feita a aquisição direta, nenhum ágio teria sido reconhecido na holding brasileira, exatamente como no caso das ações da AmBev adquiridas com ações da InBev SA. O ativo adquirido foi o mesmo (ações ON da AmBev), numa mesma data, numa mesma OPA, por um mesmo adquirente. **O dolo mostra-se evidente** quando o pagamento feito em dinheiro seguiu uma trajetória diferente da seguida pelo pagamento feito em ações

da InBev SA, sem que houvesse qualquer razão para tanto (exceto a de obter uma extraordinária economia tributária).

141. E mais evidente ainda torna-se o **intuito de fraudar 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. Ao final, o dinheiro capitalizado serviu para adquirir uma participação que desapareceria pouco tempo depois, em virtude da incorporação da holding brasileira pela participada. Não havia intenção de capitalizar, a despeito de assim ter-se formalizado.

[...]

143. **O mesmo descasamento entre formalização e a verdadeira intenção ocorreu no caso da integralização realizada pela IIBV na holding brasileira.** A conferência no capital foi feita mediante ações da AmBev detidas pela IIBV, que recebera parte delas no ato da incorporação da Labatt Holding Bahamas, enquanto outra parte fora recebida da InBev SA, que adquirira na OPA ações ON diretamente dos acionistas que optaram por receber como pagamento ações da belga. Note-se: todo esse conjunto já estava de posse da IIBV, que nesse momento já era uma subsidiária da InBev SA. A integralização feita com esse conjunto na InBev Holding Brasil, que concentrava ações da AmBev antes detidas por ex-controladores brasileiros e que deveriam passar às mãos dos belgas, retornou, apenas 59 dias após a integralização (quando da incorporação da holding brasileira pela sua controlada AmBev), às mãos de quem acabara de integralizar aquele conjunto de ações. Ou seja, "concentrou-se" algo que já estava concentrado em suas mãos, exatamente porque, não obstante a total falta de lógica disso, poder-se-ia auferir uma monumental economia tributária.

144. Desse rápido "passeio circular" das ações da AmBev detidas pelos belgas, ficou como "prêmio" no Brasil um ágio de mais de R$ 7,1 bilhões, recebido pela fiscalizada e indevidamente pago pelo restante dos cidadãos brasileiros. Analogamente à documentação que serviu de suporte às operações relacionadas à OPA, a formalização representativa da integralização pretendeu retratar juridicamente uma realidade que de fato se mostrou outra. A circularização das ações demonstra que as várias operações engenhadas tiveram a finalidade de criar artificiosamente um intangível cuja amortização reduziria as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

145. **Operações como as aqui discutidas, encadeadas em etapas para dar um tipo de retrato jurídico, mas que, analisadas como um todo, 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. Se os governos devem abster-se 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 pratiquem **planejamentos tributários abusivos.** (*grifou-se)*

Em conclusão, registrou o TVF:

146. A demonstração da clara **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, §1°, da Lei n. 9.430/96. (*grifou-se)*

Diante dessa narrativa, torna-se praticamente impossível separar totalmente as discussões sobre a dedutibilidade do ágio e a conduta ensejadora da qualificação da multa, a qual se subsume à análise da mesma relação jurídica material.

A confirmar essa conclusão, veja-se que a decisão judicial que deferiu a liminar misturou os temas (*"se não houver fraude ou simulação nas operações realizadas, estas serão válidas, ainda que tenham o propósito único de economizar tributos"*). Ou seja, é sempre necessário apreciar toda a relação jurídica material para dar a qualificação jurídica aos fatos. E isso ocorre normalmente em casos dessa natureza.

Nesse sentido, necessariamente, para ser apreciada administrativamente a validade da multa qualificada objeto de recurso especial da PGFN ter-se-ia que adentrar no mérito da validade das operações envolvidas, as quais já estão sob apreciação judicial.

Daí entende-se que decorre a prejudicialidade da decisão judicial em relação ao que seria o objeto do recurso fazendário. Tanto em relação ao que ficar decidido quanto à glosa de dedutibilidade do ágio quanto ao percentual da multa de ofício incidente sobre essa glosa.

É certo que a decisão judicial deverá prevalecer devido ao princípio da unicidade de jurisdição. Assim, deverá prevalecer caso decida que não cabe a glosa ou decida que cabe a glosa com multa de ofício de 75% ou de 20%. Nessa toada, tornar-se-ia inócua qualquer decisão dada pela CSRF na apreciação do recurso especial da PGFN, uma vez que não poderia afrontar a decisão judicial sobre o percentual da multa de ofício incidente sobre a glosa da dedutibilidade do ágio.

Em se reconhecendo a concomitância entre processo administrativo fiscal e processo judicial com o mesmo objeto (qual seja, o percentual da multa de ofício) deve prevalecer o processo judicial, em face da unicidade de jurisdição, acarretando a renúncia às instâncias administrativas, o que decorre da observância da Súmula CARF vinculante nº 1.

Neste caso, tornar-se-iam insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis no processo, nos termos do art. 78, §§3º e 5º do RICARF.

Todavia, não foi esse o entendimento da maioria do colegiado. Assim, tendo sido vencida na votação quanto à preliminar, passo ao exame do recurso propriamente.

Conhecimento

Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Em síntese, o recurso especial da PGFN envolve a qualificação da multa de ofício aplicada sobre a glosa dos ágios deduzidos pelo contribuinte autuado, que seriam consequência das operações realizadas na fusão dos Grupos AMBEV e INTERBREW. No primeiro ágio, decorrente da oferta pública para compra de ações com direito a voto de propriedade dos demais acionistas da companhia (OPA), foi constada a apropriação indevida de ágio de terceiro, seguido da sua transferência para o contribuinte. No segundo ágio foi apurado que o mero “passeio”

interno das ações do contribuinte permitiu a sua dedução. Nos dois ágios, a Fiscalização apurou a ocorrência de fraude ante a discrepância entre a vontade declarada (formalismo) e a vontade real (realidade), e que tal fraude teve exclusiva finalidade fiscal.

O contribuinte contesta a admissibilidade recursal apontando diversas razões de inconformidade.

No tocante às alegações de inexistência de ataque aos fundamentos do acórdão recorrido, de impossibilidade do restabelecimento da multa qualificada por fundamento diverso do adotado pela fiscalização e de falta de demonstração analítica da divergência e do consequente desatendimento ao §6º do art. 67 do RICARF, não se verifica serem essas as razões para não dar seguimento ao recurso especial apresentado.

Antes de analisar a divergência trazida aos autos, cumpre esclarecer que a legislação tributária em discussão não se trata, por óbvio, do art. 167 do Código Civil Brasileiro, mas, sim, do art. 44 de Lei nº 9.430/96 e do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Ou seja, o que importa para fins de caracterização da divergência jurisprudencial é a distinta interpretação de fatos similares à luz do art. 72 da Lei nº 4.602/64, para fins de incidência da multa qualificada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, consoante a acusação fiscal.

Quanto ao primeiro paradigma acórdão nº 1202-00753, de minha relatoria quando em exercício na 2ª Turma ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, tratou-se de lançamento de glosa de dedutibilidade de ágio em que *a autoridade fiscal conclui que o contribuinte pretendeu deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a amortização de ágio pago na aquisição do investimento decorrente da expectativa de rentabilidade futura, através de planejamento tributário,* nos termos da seguinte ementa:

> DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.
>
> A criação de ágio por meio de **reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial** e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.
>
> MULTA QUALIFICADA.
>
> A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Para melhor compreensão, cumpre reproduzir trecho do relatório constante do voto condutor sobre o caso analisado no paradigma, abaixo:

> De acordo com o Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 590 a 624), a autuação decorreu da desconsideração de diversas operações societárias simuladas que permitiram a amortização do ágio com o objetivo de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo sido aplicada **a multa de ofício qualificada (150%), nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64** e exigida a multa isolada (50%) decorrente da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, uma vez que o contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008

Após analisar o recurso voluntário, concluiu-se no voto que "*tendo sido constatada situação que se enquadra como fraudulenta, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.602/64, perfeitamente cabível a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96".*

Observa-se que a fundamentação legal da qualificação naquele caso foi reconhecida e mantida pelo acórdão da CSRF que analisou o recurso especial interposto pelo contribuinte, através do Acórdão nº 9101-003011, concluindo nos seguintes termos:

> Diante de todo o exposto, concluo que as operações adotadas pela contribuinte e pelas empresas que a constituíram, com o intuito de posterior aproveitamento do ágio gerado internamente para fins de irregular dedução nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, extrapolaram os limites da simples elisão fiscal por terem se baseado em simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002).
>
> Entendo cabível, portanto, a qualificação da multa de ofício aplicável ao caso, nos termos do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Como observado pelo despacho de admissibilidade, considerou-se, naquele caso, *que o evidente intuito de fraude se constata pela prática da simulação dos atos de reorganização societária visando exclusivamente o benefício tributário, a justificar a aplicação da multa de ofício qualificada.* Considerou-se ser ínsito da simulação o evidente intuito de fraude.

Em razão desse entendimento, no corpo do voto condutor do primeiro acórdão paradigma fez-se expressa referência ao segundo paradigma (AC nº 101-96724), que decidiu situação semelhante nos mesmos moldes:

> INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legitima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.
>
> MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

A acusação fiscal naquele caso também se referia à fraude, como se depreende da defesa do contribuinte nele relatada:

> (iv) tendo, as operações, sido realizadas em perfeita adequação com as regras legais, dando-se, inclusive, ampla publicidade a tais atos, não há que se falar em ato simulado ou abuso de direito;
>
> [...]
>
> (viii) não há, no caso concreto, em decorrência do exposto nos itens anteriores, qualquer evidência do intuito de fraude que permita a qualificação da multa.

Ou seja, não resta dúvida que o arcabouço jurídico pertinente aos casos paradigmáticos era o mesmo tratado nestes autos, em que pese à época em que proferidas aquelas decisões a jurisprudência enfatizasse a utilização da expressão "simulação" na análise das acusações de fraude.

Passa-se à comparação das situações fáticas.

No caso dos autos, em síntese, foram glosados os seguintes ágios:

1) Ágio reconhecido em virtude de oferta pública de ações (OPA), quando se deu a aquisição em dinheiro, pela Inbev Holding, de ações dos acionistas minoritários (em 29.03.2005); e

2) Ágio reconhecido em virtude da conferência de ações da Ambev no capital da Inbev Holding Brasil, decorrente da integralização do capital da Inbev Holding Brasil pela holandesa IIBV, mediante entrega das ações detidas por aquela companhia na Ambev, por seu custo de aquisição (em 30.05.2005)

A fiscalização acusa, inicialmente, a ocorrência de "escala" que teria viabilizado no Brasil o surgimento de um ágio que, se existente, deveria ter permanecido no exterior (primeiro ágio).

O contribuinte sustenta que a aquisição de suas ações fora feita pela Inbev Holding Brasil com recursos próprios e em dinheiro pago a terceiros não relacionados (acionistas minoritários), tendo sido expressamente autorizado pela CVM que essa aquisição, decorrente da OPA realizada pela Inbev S.A., fosse feita por sua controlada brasileira, a Inbev Holding Brasil.

Quanto a situação fática a ser comparada, extrai-se do relatório do acórdão de primeira instância o resumo da sequência de operações pertinentes ao primeiro ágio objeto do presente ligítio:

> (xii) O formulário 20F, 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 20F, 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;

No tocante ao primeiro ágio, conclui o acórdão recorrido nos seguintes termos:

> 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.

Assim, quanto ao primeiro ágio, é certo que inexiste a necessária similitude fática entre as situações enfrentadas para fins de comprovação da divergência, uma vez nenhum dos dois paradigmas apresenta situação fática similar a essa dos autos, que envolve ágio pago em aquisição envolvendo partes independentes.

Por outro lado, ambos os paradigmas tratam de situação de ágio criado por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico. Veja-se:

> ***Acórdão nº 1202-00.753***
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
>
> Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009
>
> DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.
>
> **A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico**, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação **revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização**.
>
> MULTA QUALIFICADA.
>
> **A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.**
>
> Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
>
> Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009
>
> TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.
>
> Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ. (grifos da Recorrente)

Enquanto no primeiro paradigma essa constatação evidencia-se da própria ementa, acima transcrita, apura-se que o segundo paradigma também se tratou de ágio gerado internamente, consoante se extrai do voto condutor:

> É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.
>
> A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de

> passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.
>
> Conforme deixa claro o Termo de Verificação, a ZBT TERMINAIS foi constituída em 01 de junho de 1998, com capital inicial de R$ 1.000,00, subscrito, conforme AGE de 17/06/98 por duas pessoas fisicas, sendo R$999,00 pelo Sr. Gonçalo Borges Torrealba, também acionista da Libra Terminais S/A e da Libra Terminal 35 S/A.

Assim, em face de situações fáticas absolutamente distintas, quanto ao primeiro ágio não se verifica o alegado dissenso jurisprudencial.

No tocante ao segundo ágio, contudo, a divergência resta evidenciada como a seguir demonstrado.

A autoridade fiscal assim descreveu a infração, conforme relatado na decisão de primeira instância:

> **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 da suas subsidiárias integrais IIBV e Ambrew, a InBev Holding Brasil;

Ainda do relatório do acórdão de primeira instância se extrai:

> (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;

Quanto ao segundo ágio, a fiscalização questiona o fato de que (1) como a origem do custo de aquisição das ações da Ambev pela IIBV teria sido o ágio reconhecido na Labatt dinamarquesa, esse ágio gerado no exterior não poderia ser transferido para uma sociedade brasileira e (2) houve um "passeio circular" uma vez que o ágio que decorreu da integralização de capital feita pela IIBV na Inbev Holding Brasil com ações da Ambev, sendo que com a extinção da Inbev Holding Brasil em razão de sua incorporação pela Ambev, 59 dias depois, a IIBV teria voltado a ser detentora das mesmas ações que possuía antes daquela integralização de capital.

Sobre o referido ágio conclui o acórdão recorrido nos seguintes termos:

> 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. (grifou-se)

No caso do primeiro paradigma (AC nº 1202-00753), a situação fática que justificou a acusação de fraude, como visto anteriormente, depreende-se do relato fiscal transcrito no voto condutor:

> *No final do relatório, a autoridade fiscal conclui que o contribuinte pretendeu deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a amortização de ágio pago na aquisição do investimento decorrente da expectativa de rentabilidade futura, através de planejamento tributário assim descrito, verbis:*
>
> Para isso, quando da sua constituição, a CAIMI & LIAISON recebeu, a título de integralização do capital social, participações societárias nas empresas LIAISON e CAIMI BRASIL. Tais participações societárias foram "adquiridas" pela CAIMI & LIAISON por um montante superior a nove vezes o valor patrimonial dos investimentos "adquiridos", gerando um "ágio" superior a R$ 24.000.000,00, ou seja, superior a 700% (seiscentos por cento) do valor patrimonial dos investimentos adquiridos.
>
> Para completar o "planejamento tributário", antes mesmo de iniciar suas atividades operacionais, a CAIMI & LIAISON "incorpora" as duas empresas (LIAISON e CAIMI BRASIL), passando a amortizar o "ágio" para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> O outro dispositivo legal em que se baseou o "planejamento tributário" é o art. 36 da Lei n° 10.637/02 que autoriza o diferimento da tributação, para fins de IRPJ e da CSLL,

do ganho de capital na cessão de participações societárias a título de integralização do capital social.

Com base neste dispositivo, a JOFECRED e a CAIMI CHILE, sócias das empresas LIAISON e CAIMI BRASIL, respectivamente, deixam de tributar (IRPJ e CSLL) o expressivo ganho de capital obtido na cessão destas participações societárias para a CAIMI & LIAISON. Tal ganho de capital somente se sujeitaria à tributação no momento em que a JOFECRED e a CAIMI CHILE alienassem a participação que passaram a ter na CAIMI & LIAISON.

Todavia, na análise dos documentos apresentados no curso da ação fiscal, constatamos a existência de indícios que permitem formar convicção de que os eventos societários não ocorreram nas datas e na forma do referenciado nos contratos sociais e alterações de contratos sociais apresentados pela fiscalizada. Destacamos os fatos que nos levaram a tal conclusão:

A JOFECRED "adquire", em 27/12/2004, 95,65% do capital social da LIASON por R$ 110.000,00;

Dois dias após, em 29/12/2004, esta participação societária é "vendida" por R$ 14.000.000,00 para CAIMI & LIAISON.

Portanto, em dois dias, a participação societária valorizou mais de 12.000%;

O restante do capital social da LIASON (4,35%) é "adquirido" pela CAIMI & LIAISON do sócio Severino por R$ 1,00. Nesta operação, a CAIMI & LIAISON escriturou deságio de R$ 25.204,04

A Contabilidade das empresas envolvidas demonstra que as operações não aconteceram nas datas que constam dos instrumentos societários, tendo em vista que:

A LIAISON somente escriturou o aumento de capital social de R$ 5.000,00, que teria ocorrido em 28/12/2004, em 11 de março de 2005;

A LIAISON somente escriturou a alienação de participação societária que detinha junto a CAIMI BRASIL, que teria ocorrido em 15/01/2005, em 30 de abril de 2005;

A JOFECRED somente contabiliza o aumento do seu capital e a "aquisição" do investimento em LIAISON, que teriam ocorrido em 28/12/2004, em abril de 2005, tendo inclusive, providenciado "a reabertura dos saldos contábeis do ano de 2004", para registrar tais operações.

A constituição da CAIMI & LIAISON e a "aquisição" das participações societárias na LIASON e na CAIMI BRASIL se deu em 29/12/2004, um dia antes da edição da MP n° 232, de 30/12/2004, que revogava o art. 36 da Lei n° 10.637/02, no qual se baseia parte do "planejamento tributário".

A CAIMI CHILE "adquire" de LIAISON, em 15/01/2005, 10% do capital social de CAIMI BRASIL. O valor pago pela "adquirente" foi de R$ 1,00, quando o valor nominal da participação societária "vendida" era de R$ 300.000,00.

Em 29/12/2004, a CAIMI CHILE "vende" a participação societária na CAIMI BRASIL, por R$ 14.000.000,00, para CAIMI & LIASON. Destaque-se que parte da participação societária (os 10% adquiridos de LIAISON) foi "vendida" antes da sua aquisição (foi "adquirida" em 15/01/2005) e com uma valorização de quase 140.000.000%, tendo em vista que foi "adquirida" por R$ 1,00 e "vendida" por R$ 1.400.000,00.

Antes de iniciar sua atividade operacional, a CAIMI & LIASON "incorpora" a CAIMI BRASIL e a LIAISON, passando a desenvolver as atividades que anteriormente eram

> desenvolvidas por estas, evidenciado que o resultado pretendido sempre foi a fusão destas duas empresas.
>
> Do Contrato Social da CAIMI & LIAISON consta que o Sr. Renzo Caimi Solari, cidadão chileno, representante da CAIMI SAC, estava de passagem no Brasil na data de constituição da empresa (29/12/2004). Todavia, a Policia Federal informa que, de acordo com registros de entradas e saídas de estrangeiros no Brasil, o Sr. Renzo não estava no Brasil nesta data, indicando que o evento societário não aconteceu em 29/12/2004;
>
> Do Instrumento Particular de Cessão de Quotas de Capital de Sociedade, com data de 27/12/2004, mediante o qual a LIAISON "vende" para a CAIMI CHILE quotas do capital social da CAIMI BRASIL, consta que o Sr. Renzo Caimi Solari estava de passagem pelo Brasil em 27/12/2004. Todavia, a Policia Federal informa que, de acordo com registros de entradas e saídas de estrangeiros no Brasil, o Sr. Renzo não estava no Brasil nesta data, indicando que a "venda" das quotas não aconteceu em 27/12/2004;
>
> Também no dia 30/07/2005 o Sr. Renzo não estava no Brasil. Considerando que documentos apresentados pela fiscalizada para comprovar eventos societários (incorporação da CAIMI BRASIL pela CAIMI & LIAISON e extinção da CAIMI BRASIL) indicam a presença do Sr. Renzo no Brasil nesta data, tais documentos não podem ter sido firmados em 30/07/2005;
>
> Os laudos para justificar o ágio "pago" pela fiscalizada na "aquisição" das participações societárias em CAIMI BRASIL e LIAISON se basearam em Balanço Patrimonial levantado em 29/12/2004 e teriam sido apresentados pelos peritos nesta mesma data (29/12/2004), indicando terem sido elaborados em um único dia.
>
> Todos estes fatos **reforçam a nossa convicção de que a vontade real das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON sempre foi a fusão das duas empresas,** o que poderia ter sido efetivado através de um único evento societário.
>
> Todavia, por vislumbrar a possibilidade de "gerar" internamente ágio e, posteriormente, utilizar a amortização deste "ágio" para reduzir o seu resultado fiscal (Lucro Real e BC da CSLL), **a forma jurídica utilizada foi outra, criando-se diversos eventos societários distintos:**
>
> **Constituição de uma nova empresa** (CAIMI & LIAISON);
>
> **Alteração do quadro societário** da LIAISON com o ingresso de sócia pessoa jurídica (JOFECRED);
>
> **"Aquisição" de investimentos** em CAIMI BRASIL e LIAISON **com "ágio"** pela CAIMI & LIAISON;
>
> **Incorporação das empresas** CAIMI BRASIL e LIAISON pela CAIMI & LIAISON;
>
> **Extinção** de CAIMI BRASIL e LIAISON em função de sua incorporação.
>
> **Esta foi, portanto, a vontade aparente, materializada por intermédio dos eventos societários acima explicitados. Economicamente existiu uma única operação: a fusão das duas empresas. Mas, por vislumbrar vantagem fiscal, foram utilizadas formas jurídicas desconexas da realidade econômica com o propósito de alcançar a vantagem fiscal pretendida: a amortização do "ágio".**" (grifou-se)

Como se vê, no caso paradigmático houve uma sequência de atos societários encadeados em curto lapso de tempo que pretendeu obter a vantagem fiscal, sendo que a vontade aparente materializada não representava a realidade econômica. Para além disso, a autoridade fiscal destacou que foi constatada a "*existência de indícios que permitem formar convicção de*

que os eventos societários não ocorreram nas datas e na forma do referenciado nos contratos sociais e alterações de contratos sociais apresentados pela fiscalizada".

O voto condutor consignou que "*no caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constata* ***uma sequencia de negócios com aparência de regulares e visando certo efeito diverso do demonstrado.*** *Nesse caso, o vício na causa do negócio complexo leva ao reconhecimento de simulação de todo o conjunto de atos e negócios parciais*." E confirmou a qualificação da multa por ter verificado, "*que,* ***a partir do engrendramento de operações societárias complexas e simuladas, incluindo a participação de interposta pessoa (JOFECRED), pretendeu a recorrente, intencionalmente, subtrair-se a tributação****, o que tornou tais operações ilegais, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a evasão tributária por meio de simulação*."

O próprio voto do primeiro paradigma fez expressa referência ao segundo paradigma (acórdão nº 101-96724), que também analisou situação similar à do segundo ágio.

Naquele paradigma, o voto condutor registra a ocorrência de "operações estruturadas em sequência", "operações invertidas", "uso de sociedades como empresas de passagem e efêmeras", "ágio de si mesmo", "operações entre partes relacionada" e, após, conclui:

> É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para **criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio,** advinda com a publicação da Lei n° 9.532/97.
>
> **A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa** (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo. (grifou-se)

No acórdão recorrido, verifica-se que a autoridade fiscal destacou a ocorrência de situação formal criada após sucessão de atos próximos no tempo e posterior extinção da empresa por incorporação, dentro como se depreende do seguinte trecho do TVF:

> 143. **O mesmo descasamento entre formalização e a verdadeira intenção ocorreu no caso da integralização realizada pela IIBV na holding brasileira.** A conferência no capital foi feita mediante ações da AmBev detidas pela IIBV, que recebera parte delas no ato da incorporação da Labatt Holding Bahamas, enquanto outra parte fora recebida da InBev SA, que adquirira na OPA ações ON diretamente dos acionistas que optaram por receber como pagamento ações da belga. Note-se: todo esse conjunto já estava de posse da IIBV, que nesse momento já era uma subsidiária da InBev SA. A integralização feita com esse conjunto na InBev Holding Brasil, que concentrava ações da AmBev antes detidas por ex-controladores brasileiros e que deveriam passar às mãos dos belgas, retornou, apenas 59 dias após a integralização (quando da incorporação da holding brasileira pela sua controlada AmBev), às mãos de quem acabara de integralizar aquele conjunto de ações. Ou seja, "concentrou-se" algo que já estava concentrado em suas mãos, exatamente porque, não obstante a total falta de lógica disso, poder-se-ia auferir uma monumental economia tributária.
>
> 144. Desse rápido "passeio circular" das ações da AmBev detidas pelos belgas, ficou como "prêmio" no Brasil um ágio de mais de R$ 7,1 bilhões, recebido pela fiscalizada e indevidamente pago pelo restante dos cidadãos brasileiros. Analogamente à

> documentação que serviu de suporte às operações relacionadas à OPA, a formalização representativa da integralização pretendeu retratar juridicamente uma realidade que de fato se mostrou outra. A circularização das ações demonstra que as várias operações engenhadas tiveram a finalidade de criar artificiosamente um intangível cuja amortização reduziria as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> 145. **Operações como as aqui discutidas, encadeadas em etapas para dar um tipo de retrato jurídico, mas que, analisadas como um todo, 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. Se os governos devem abster-se 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 pratiquem **planejamentos tributários abusivos.**

Em conclusão, apontou a autoridade fiscal que:

> 146. A demonstração da **clara 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, §1°, da Lei n. 9.430/96. (grifou-se)

Diante do quadro acima exposto, resta evidenciada a similitude fática com os paradigmas que, conforme anteriormente destacado, trataram de analisar situações em que houve a criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico em descompasso entre a vontade declarada e a realidade, e entenderam que restou caracterizada a fraude.

Pelos motivos expostos, conheço parcialmente do recurso especial da PGFN, apenas em relação ao **segundo** ágio.

Mérito

A divergência em pauta, assim, subsume-se à incidência ou não da multa de ofício qualificada a partir da análise das operações que deram origem ao **segundo ágio**, denominado "*integralização de capital da Inbev Holding Brasil com ações da AMBEV"*.

Segundo a autoridade fiscal, a intenção do contribuinte 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, §1°, da Lei 9.430/1996.

A qualificação da multa de ofício é regulada pelo art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> (...)

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

No caso sob análise, a autoridade lançadora entendeu que a conduta da contribuinte teria configurado fraude, conforme definição do art. 72 da Lei n° 4.502/1964:

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

Em razão da discussão judicial sobre o aspecto material do lançamento principal, considerar-se-á neste voto o quanto decidido pelo acórdão recorrido na análise da dedutibilidade pretendida como base para a verificação da incidência ou não da multa qualificada.

Considerando-se que não restou comprovada a divergência jurisprudencial no tocante ao primeiro ágio (OPA), considerar-se-á apenas a imputação de multa qualificada sobre o segundo ágio, relativo à integralização de capital da InBev Holding Brasil (INBEV BR) pela holandesa IIBV com ações da Ambev (AMBEV).

Consoante descrito no voto recorrido, as operações referentes ao segundo ágio se deram da seguinte forma, em síntese:

> 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.

Após descrever as operações, o voto condutor do acórdão recorrido assim concluiu sobre as operações pertinentes ao segundo ágio:

> 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.

Reproduz-se, a seguir, o trecho do "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 9218-9271) que trata da "<u>Indedutibilidade da amortização do ágio reconhecido em virtude da conferência das ações da AmBev no capital da InBev Holding Brasil</u>":

> (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 da 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 n° 9.249/95 e o art. 57 da Lei n. 8.981/95;

A autoridade fiscal, após fazer referência ao art. 44 , §1º da Lei nº 9.430/96 e art. 72 da Lei nº 4.502/64, passa a descrever as operações analisadas e as razões para a qualificação da multa:

131. [...]

136. O "passeio" feito pelas ações da AmBev detidas pela IIBV é **igualmente desprovido de propósito negocial 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, por isso carece de lógica concentrá-

las no Brasil para, ato contínuo, voltarem às suas mãos (ou às mãos de qualquer outra empresa sob controle comum). Produzir documentos que tentem 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.

137. Tanto a "escala" quanto o "passeio" foram arquitetados para aproveitar o benefício fiscal introduzido pela Lei n. 9.532/97, cujo art. 7° é a base legal do art. 386 do Regulamento de Imposto de Renda. **O reconhecimento (forçado) dos ágios foi feito em sociedade que se sabia seria incorporada pouco tempo após as duas operações.** Uma vez que os ágios (fundamentados em rentabilidade futura) foram calculados pela suposta obediência ao disposto no art. 385 (art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/77) do RIR, investimento da InBev Holding Brasil na AmBev foi desdobrado em equivalência e ágio. Como a holding brasileira veio a ser incorporada (como planejado) pela sua controlada, **criou-se a condição para que os ágios recente e artificialmente reconhecidos** na OPA e **na integralização passassem a ser amortizados tributariamentente**.

138. É patente que, se a legislação tributária brasileira não admitisse a amortização do ágio, as ações da AmBev adquiridas em dinheiro na OPA teriam ido diretamente para o grupo belga, **da mesma forma que os recursos recebidos pelos acionistas seriam diretamente pagos pela InBev SA.** O "passeio" das ações da AmBev detidas pela IIBV também não ocorreria, afinal **não haveria qualquer sentido em integralizá-las em sociedade brasileira que seria incorporada poucos dias depois, além do que as mesmas ações, feita a incorporação - a endossar a falta de lógica - retornaram à IIBV.**

[...]

143. **O mesmo descasamento entre formalização e a verdadeira intenção ocorreu no caso da integralização realizada pela IIBV na holding brasileira**. A conferência no capital foi feita mediante ações da AmBev detidas pela IIBV, que recebera parte delas no ato da incorporação da Labatt Holding Bahamas, enquanto outra parte fora recebida da InBev SA, que adquirira na OPA ações ON diretamente dos acionistas que optaram por receber como pagamento ações da belga. Note-se: todo esse conjunto já estava de posse da IIBV, que nesse momento já era uma subsidiária da InBev SA. A integralização feita com esse conjunto na InBev Holding Brasil, que concentrava ações da AmBev antes detidas por ex-controladores brasileiros e que deveriam passar às mãos dos belgas, **retornou, apenas 59 dias após a integralização (quando da incorporação da holding brasileira pela sua controlada AmBev), às mãos de quem acabara de integralizar aquele conjunto de ações**. Ou seja, "concentrou-se" algo que já estava concentrado em suas mãos, exatamente porque, não obstante a total falta de lógica disso, poder-se-ia auferir uma monumental economia tributária.

144. Desse rápido **"passeio circular" das ações da AmBev detidas pelos belgas, ficou como "prêmio"** no Brasil um ágio de mais de R$ 7,1 bilhões, recebido pela fiscalizada e indevidamente pago pelo restante dos cidadãos brasileiros. Analogamente à documentação que serviu de suporte às operações relacionadas à OPA, a formalização representativa da integralização pretendeu retratar juridicamente uma realidade que de fato se mostrou outra. A circularização das ações demonstra que as várias operações engenhadas tiveram a finalidade de criar artificiosamente um intangível cuja amortização reduziria as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

145. **Operações como as aqui discutidas, encadeadas em etapas para dar um tipo de retrato jurídico, mas que, analisadas como um todo, 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. Se os governos devem abster-se 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 pratiquem **planejamentos tributários abusivos**.
>
> 146. A demonstração da **clara 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, §1°, da Lei n. 9.430/96. (grifou-se)

Como se vê, a acusação fiscal apontou uma engendrada reorganização societária onde se notava o descasamento entre a vontade declarada nos operações e a vontade real (pela *"clara intenção de representar juridicamente operações de forma diversa do que na realidade representavam*") e de onde se inferia o intuito doloso de praticar o ilícito tributário.

Em síntese, dos autos se extrai a seguinte sequência de fatos relevantes:

(i) as ações da AMBEV (até então na IIBV) são vertidas para a INBEV BR, que é incorporada pela investida: *em 30/05/2005, as ações da AMBEV, que estavam em poder da IIBV, foram transferidas para a holding brasileira, em razão do aumento de seu capital;*

(ii) a AMBEV cancela as ações detidas pela incorporada e emite a mesma quantidade de ações em nome da IIBV: *em 28/07/2005, ocorreu a incorporação patrimonial da INBEV BR pela AMBEV, constando do respectivo Protocolo e Justificação de Incorporação, a informação do cancelamento das ações desta que estavam em poder daquela, ao mesmo tempo em que a AMBEV emite, em igual número, novas ações à IIBV, controladora da INBEV agora extinta.*

Depois da incorporação reversa da INBEV BR pela AMBEV, em 28/07/2005, o ágio passou a ser amortizado pelo contribuinte, o que foi objeto de glosa.

Ou seja, nas operações que culminaram com a formação desse segundo ágio (em que a empresa investida deduziu o ágio de si mesma), as ações da AMBEV tiveram como ponto de partida a IIBV e, de chegada, um retorno àquela mesma situação, com a diferença que, neste segundo momento, o ágio seria passível de dedução em razão da realização de um ato de incorporação de sociedade ocorrido no meio.

Analisando-se o filme, verifica-se que a empresa INBEV BR foi utilizada como verdadeira "empresa veículo", ou seja, ela foi utilizada como mero instrumento para gerar o ágio que seria indevidamente amortizado.

O controle acionário da AMBEV na IIBV poderia ter sido obtido de forma direta, bastando que a AMBEV incorporasse diretamente a INBEV BR, sendo conferidas à IIBV as ações incorporadas. Mas, formalmente, o que ocorreu foi o investimento da IIBV na INBEV BR com as ações da AMBEV e posterior extinção da INBEV BR.

No caso da integralização do capital da INBEV BR pela IIBV, verifica-se que ocorreram operações estruturadas em sequência, definidas pelo Professor Marco Greco como "*aquelas seqüências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação*

societária ou negocial encadeado com o subseqüente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso".

É de se observar que as companhias envolvidas encontravam-se sob controle comum e dessas operações que culminaram com a formação do segundo ágio, as ações da AMBEV partiram da IIBV voltaram para a IIBV, com a diferença da ocorrência de uma incorporação societária realizada no interregno que acabou por possibilitar a dedução do ágio.

Nessa reorganização societária, verificou-se a capitalização da INBEV BR em 30 de maio de 2005 e, logo após um curto lapso de tempo (59 dias), esta capitalização restou fulminada pela incorporação pela AMBEV. Ou seja, como apontou a acusação fiscal, houve um "passeio circular" das ações, o que demonstra que a finalidade precípua não era capitalizar a INBEV BR, em razão de sua sumária extinção, com finalidade precípua de obter benefícios financeiros praticamente restritos à amortização fiscal do ágio, consoante se extrai do Protocolo e Justificação da incorporação da InBev Holding Brasil (parágrafo 108 do TVF). Nesse caso, a geração de ágio entre empresas inter-relacionadas reforça a gravidade da conduta.

Assim, compreende-se que esse conjunto de atos foi produzido com o único objetivo de gerar o ágio intragrupo, de forma artificial e sem fundamento econômico ou propósito negocial, em relação ao ágio de R$ 7.159.056.473,94, reconhecido em razão da integralização do capital da INBEV BR, efetuada pela IIBV, em 30/05/2005, mediante conferência de ações da AMBEV. Como bem apontado pela autoridade fiscal (parágrafo 106 do TVF):

> Essa operação ("passeio") foi formalizada com o intuito exclusivamente tributário: a criação de um ágio cuja despesa de amortização geraria uma economia tributária de mais de R$ 2,4 bilhões (34% do valor do ágio - 25% a título de IRPJ, 9% de CSLL) foi o cerne da operação, haja vista a falta de racional que o "passeio" das ações da IIBV flagrantemente evidencia.

Ademais, pode-se inferir de todo exposto que, o fato de as operações societárias serem formalmente válidas não afasta delas a característica de simulação e o evidente intuito fraudulento. A abusividade do planejamento tributário decorre da percepção da ocorrência de:

a) uma vontade declarada, que seria a aquisição pelo valor de mercado das ações da AMBEV pela INBEV BR, seguida da incorporação da INBEV BR pela AMBEV; e

b) uma vontade real, que seria a criação de um investimento artificial a fim de gerar um ágio que seria utilizado pela AMBEV para reduzir a tributação a ser paga após a incorporação da INBEV BR.

Assim, no presente caso, a multa de 150% deve ser mantida, uma vez que as operações foram realizadas sem fundamentação econômica e propósito negocial, de modo fraudulento, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido, que foi alcançado por meio de um ágio criado artificialmente via operações societárias desnecessárias, se enquadrando a hipótese fática na situação elencada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Cabe referir que as mesmas operações, desta feita referentes aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, nos autos do processo nº 16561.720063/2016-36, foram analisadas pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, através do acórdão nº 1302-002.793, que,

pelo voto de qualidade, **deu provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a multa qualificada quanto ao segundo ágio** (glosa do ágio relativo a contribuição pela IIBV na INBEV Holding), ficando prejudicada a análise do recurso de ofício quanto ao primeiro ágio (OPA), em face do provimento do recurso voluntário neste ponto. Confira-se a ementa:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.
>
> O instituto da decadência tributária diz respeito à ocorrência do fato gerador e sua posterior constituição por lançamento. Não havendo lançamento não há que se falar em decadência.
>
> MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.
>
> Age de forma fraudulenta a empresa que, dolosamente, mascara a realidade, possibilitando a alteração das características essenciais do fato gerador, buscando a viabilização da dedução fiscal de um ágio cuja amortização não encontra respaldo legal.
>
> ÁGIO DECORRENTE DA "OPERAÇÃO OPA". GLOSA DE DESPESA DE ÁGIO. REQUISITOS DE REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS PREENCHIDOS. DEDUTIBILIDADE
>
> O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Atendidas as disposições contidas nos arts. 385 e 386 do RIR/99; além dos requisitos de ordem formal, como o arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, verifica-se a possibilidade de registro e amortização do ágio.
>
> ÁGIO INTERNO.
>
> Não tem eficácia tributária o ágio criado dentro de um grupo econômico, sem movimentação financeira, decorrente de conferência de ações de empresa estrangeira, pertencente ao grupo, a empresa nacional, sem motivação

Ao analisar a qualificação da multa, o voto condutor vencedor nessa parte, de relatoria do Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho, após citar trecho do acórdão ora recorrido, dele diverge parcialmente, nos seguintes termos:

> **Voto condutor**
>
> .....
>
> Entendo que temos duas situações bem distintas.
>
> O ágio decorrente da OPA possui características que o colocam na área de dúvida, uma vez que houve o pagamento, em dinheiro, pagamento este inclusive compulsório, e o valor pré-estabelecido, o que é suficiente à incidência do artigo 112 do CTN.
>
> Assim, torna-se aceitável que a Recorrente tenha tido apenas uma interpretação diferente da norma jurídica, deduzindo que seria legítimo e aceitável que interpusesse, entre a real investidora, a ofertante registrada na CVM como tal, e o acionista

> minoritário, a Holding brasileira, sua subsidiária integral, que, assim registraria o ágio e, posteriormente, o aproveitaria com a incorporação reversa, como previsto na lei.
>
> Não vejo que com esta atitude a Empresa tenha atuado com ardil, visando à diminuição dos tributos de forma fraudulenta, ocultando ou mesmo iludindo com falsa verdade.
>
> **Contudo, no que se refere à conferência de ações vejo uma atuação, totalmente diferente. Primeiro que é uma operação totalmente desnecessária e executada com o único intuito de provocar uma economia absurda de tributos, de forma ardilosa. Embora as operações sejam formalmente corretas, seu conjunto demonstra que em apenas 57 dias a situação retornou à origem: (i) as ações (até então na IIBV) são vertidas para a holding brasileira, que é incorporada pela investida; (ii) a AMBEV cancela as ações detidas pela incorporada e emite a mesma quantidade de ações em nome da IIBV.**
>
> Resumindo, em 57 dias, o "passeio" das ações pela Imbev Brasil resultaram, apenas, na criação deste ágio significativo de mais de 7 bilhões de reais.
>
> Cabe aqui o questionamento: basta estarem as operações formalmente corretas para que seja afastada a multa qualificada? Entendo que não.
>
> Ainda que as operações se apresentem formalmente corretas, mas o resultado seja, apenas, a criação de condições para que o ágio criado seja amortizável fiscalmente, ou que isto seja "viabilizado" nas palavras da Recorrente, tenho claro que estamos diante de **uma atitude de mascaramento da realidade, de subversão dos fatos realmente ocorridos,** para impor prejuízo Fisco com a indevida redução dos tributos incidentes.
>
> **A bandeira da realidade só pode ser desfraldada com uma minuciosa ação da fiscalização federal, haja vista a complexidade das operações.**
>
> Independentemente da natureza das ações vistas como um todo: se fraude à lei, motivo de nulidade; ou se abuso de direito, motivo de ilicitude, fato é que a realidade só aparece a partir dessa acurada auditoria: a operação que "viabilizou" o que não tinha que ser viabilizado, pois que nasceu indedutível, foi **desprovida de qualquer propósito negocial e foi intencionalmente empreendida dentro do grupo econômico** para impor à União um ônus de aproximadamente 2 bilhões de reais. Não tenho dúvidas quanto ao dolo, enquanto vontade de agir para a obtenção do resultado; não tenho dúvidas, também, de que quando agiu a Recorrente atuou para mascarar a realidade, possibilitando a alteração das características essenciais do fato gerador, por meio da dedução fiscal de um ágio cuja amortização não encontra respaldo legal, mesmo por se tratar de despesa desnecessária à obtenção de seu objetivo social.
>
> **Dou provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer a multa qualificada quanto ao ágio relativo à contribuição de ações pela IIBV na Imbev Holding Brasil**. (grifou-se)

Por fim, cabe referir que esta 1ª Turma da CSRF já decidiu, em casos semelhantes, pela manutenção da qualificação da multa de ofício, como, por exemplo, no Acórdão nº 9101-002300, de 7/04/2016, de relatoria do conselheiro Rafael Vidal de Araújo, cujo trecho se transcreve com o fito de demonstrar a similitude com o caso aqui analisado:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
>
> Ano-calendário: 2007, 2008, 2009
>
> ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica negocial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.
A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.
Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.
MULTA ISOLADA. FALTA DE ESTIMATIVA DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ E DA CSLL. CABIMENTO.
A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 2007, 2008, 2009
MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.
A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.
TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Voto condutor

"Constata-se que **o resultado das citadas reestruturações societárias foi inócuo sob qualquer ponto de vista, exceto o tributário**, ou seja, o único intuito foi a economia fiscal. O que houve na Barigüi Veículos Ltda foi a contabilização do "ágio de si mesma".

(...)

Temos que reconhecer que a legislação permite a amortização do ágio. Contudo, evidentemente, a legislação se refere a ágio constituído com substância econômica, em decorrência de transações efetivas entre partes negociantes autônomas e não relacionadas, o que não foi o caso da Barigüi Veículos Ltda.

(...)

O que se observa é uma sucessão de negócios com empresas do mesmo grupo que originou ágio, criado artificialmente por intermédio da constituição de sociedades que surgem e são extintas em curto lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação. Nas várias operações já referidas, não houve uma aquisição de participação acionária ou integralização de capital com recursos monetários despendidos com este fim e com a interveniência de agentes econômicos independentes ou não relacionados.

(...)

Enfim, **toda manobra/reorganização societária visou dar aparência de regularidade na formação do valor de ágio sobre investimento de R$ 57.043.000,00, em curto espaço de tempo**, para implementação da fase seguinte, que consistia em redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de forma parcelada ao longo de cinco anos, a partir de 31/12/2004.

(...)

Fica sujeito a aplicação de multa qualificada de 150%, (...) acrescida aos valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Reflexo apurados em decorrência dos valores apropriados indevidamente a título de despesas com amortização de ágio, discriminados no quadro constante do subitem 4.1 do presente Termo, considerando:

a) **Que a Marumbi Investimentos e Participações Ltda serviu de "veículo"** para permitir a geração artificial de uma mais-alia e sua transferência para empresas do grupo econômico Barigui, dentre elas a fiscalizada, conclusão corroborada pela efêmera duração da (sic) daquela.

Conclui-se que a contribuinte tinha ciência de que Marumbi somente cumpriu o papel de receber e devolver o ágio da própria;

b) Que **a empresa fiscalizada agiu de maneira dolosa para criar condições artificiais para possibilitar a amortização indevida de ágio gerado internamente**, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes. Conforme já relatado no presente Termo, o ágio interno não foi aceito pela Contabilidade, pela CVM ou pelas regras tributárias;

c) Que no caso, apesar de os atos societários estarem devidamente registrados na Junta Comercial do Paraná e na escrituração comercial e fiscal da contribuinte e da controladora por ela incorporada, **a contribuinte estava perfeitamente ciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, por meio de um investimento nulo realizado intragrupo**.

Dessa forma, foram criadas condições artificiais para possibilitar a dedução indevida de despesas com amortização de ágio interno e, em consequência**, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador dos tributos devidos administrados pela RFB, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964**." (Grifou-se)

[...]

Concluiu o voto condutor do acórdão referido pela incidência da multa de ofício em sua versão qualificada, nos seguintes termos:

Filio-me, portanto, ao entendimento exposto pelo Julgador da DRJ, que, em seu voto condutor do acórdão que julgou a impugnação da contribuinte, discorreu:

"É inegável que, caso não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu. Logo, quando contratou consultoria especializada e **praticou todos esses atos de reorganização – absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo – para, ao final, permanecer tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilicitamente a carga tributária**.

> **E se o propósito exclusivo foi obter esse ganho ilícito, o dolo é evidente**, ainda que sem utilização dos artifícios grosseiros apontados pela impugnante às fls. 1.078: adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc." (Grifou-se)

Em razão da similitude dos casos, cabe aplicar o mesmo racional daquela decisão neste caso.

Conclusão

Por todos estes fundamentos, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial da PGFN e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Divergi da Conselheira Relatora quanto à preliminar de concomitância por entender que a aplicação da Súmula CARF nº 1 pressupõe a submissão ao Poder Judiciário do mesmo objeto aqui discutido e que, assim, o sujeito passivo requeira no âmbito judicial pronunciamento sobre a mesma questão jurídica em debate a esfera administrativa. Aliás, nos termos da Súmula CARF nº 1, basta que o sujeito passivo tenha proposto a ação judicial para caracterizar-se a renúncia, ou mesmo a desistência do recurso administrativo, sendo irrelevante se, ao final, for alcançada efetiva manifestação judicial acerca da questão posta.

Sob esta ótica, a possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes nas esferas judicial e administrativa não é suficiente para restringir o direito à litigância administrativa, mormente se esta possibilidade decorrer de um erro na prestação jurisdicional, por meio de decisões *extra petita*, por exemplo. É necessário que o sujeito passivo dê causa a este risco, o que demanda a avaliação da causa de pedir e do pedido levado ao Poder Judiciário.

No presente caso, como bem evidenciado no voto da Conselheira Relatora e destacado pela PGFN, o sujeito passivo submeteu à discussão no Poder Judiciário apenas as exigências mantidas em julgamento de recurso voluntário, acerca das quais não interpôs recurso especial, sujeitando-se à cobrança administrativa e à consequente prestação de garantia para propositura de ação ordinária anulatória de lançamento fiscal. Especificamente no que se refere às penalidades aplicadas, a transcrição dos excertos correspondentes da petição inicial, presente no voto da Conselheira Relatora, deixa evidente que a discussão se restringiu à multa de ofício básica de 75%.

Cabe complementar que o pedido da ação judicial foi assim posto (e-fls. 11138/11139):

> O PEDIDO
>
> Diante do exposto é a presente para requerer a V. Exa. se digne determinar a citação da Ré na pessoa de seu representante legal para, querendo, vir responder aos termos da presente ação, a qual pede e espera a Autora seja julgada procedente a fim de:
>
> a) ser totalmente cancelada a cobrança correspondente aos tributos, multas e juros de mora, objeto do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81; e
>
> b) condenar a Ré ao pagamento dos honorários advocatícios, reembolso das custas processuais e custas relativas à fiança bancária juntada aos autos, honorários periciais e demais ônus inerentes à sucumbência.
>
> Requer a autora, assim, com fundamento no artigo 300 do CPC e artigo 151, inciso V, do CTN, e tendo em vista a presença inequívoca no caso da "probabilidade do direito" e do "perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo", a concessão de tutela de urgência para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81, obstando-se em consequência o prosseguimento de quaisquer atos administrativos tendentes à sua cobrança ou de natureza coercitiva, tais como a inscrição dos supostos débitos em dívida ativa, o ajuizamento de execução fiscal, a negativa de expedição de certidões de regularidade fiscal ou a inscrição/manutenção do nome da Autora no CADIN em função do suposto débito, até o julgamento definitivo do presente feito.
>
> Requer, ainda, a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, principalmente de índole pericial.
>
> Dando à presente o valor de R$ 592.721.832,51, e requerendo que todas as intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do advogado indicado neste impresso, inscrito na OAB/SP sob nº 26.750.

Esclareça-se que, apesar de se referir a "multas" objeto do processo administrativo, em expressão no plural e que poderia ser interpretada como também abrangendo a multa qualificada e não apenas a multa de ofício de 75% aplicada sobre os créditos tributários que já eram múltiplos por se referirem a IRPJ e CSLL apurados nos anos-calendário 2006 e 2007, o pedido do sujeito passivo foi de cancelamento da cobrança, esta delimitada na descrição dos fatos da petição inicial e correspondente aos valores que foram consignados na intimação lavrada depois do julgamento do recurso voluntário, e tendo em conta os créditos tributários nele mantidos. Logo, aquela referência não é suficiente para se concluir que o pedido deduzido perante o Poder Judiciário também alcança a majoração decorrente da qualificação da penalidade.

É certo que, neste contexto, se o Poder Judiciário decidir pela exoneração da multa de ofício de 75%, possivelmente esta decisão refletirá na sua qualificação em debate na esfera administrativa, dado que este gravame é estipulado legalmente mediante duplicação do percentual básico. Mas, de outro lado, se a decisão judicial for no sentido de manter a penalidade de ofício, resta fora de dúvida que o sujeito passivo não alcançará, por meio da ação proposta, uma avaliação da qualificação da penalidade. E isto em um contexto no qual, no momento da propositura da ação anulatória, o acréscimo decorrente da qualificação da penalidade não integrava a cobrança dirigida ao sujeito passivo, vez que exonerado em julgamento de recurso voluntário e submetido à discussão administrativa pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Declarar a concomitância em face de preclusão lógica decorrente da submissão, ao Poder Judiciário, da definição acerca do percentual de multa de ofício aplicável ao crédito

tributário eventualmente mantido naquela esfera significa, indiretamente, dizer que o sujeito passivo deveria ter submetido ao crivo judicial a integralidade do crédito tributário lançado, apesar de a cobrança recair sobre apenas parte dele, e detendo decisão administrativa exonerando a qualificação da penalidade, o que poderia, inclusive, conduzir a uma decisão de carência de ação no âmbito judicial, por falta de interesse processual.

É possível, sim, que decisão judicial torne inócua a lide administrativa, mormente se cancelado o crédito tributário principal questionado na ação anulatória. Contudo, frente à possibilidade de este crédito tributário ser mantido na esfera judicial, assim como a multa de ofício básica, a lide administrativa acerca da qualificação da penalidade deve prosseguir. No máximo poder-se-ia cogitar, em tais circunstâncias, de uma prejudicial externa, que impusesse o sobrestamento do presente feito até a decisão final da lide no âmbito judicial.

Em verdade, talvez nem mesmo de prejudicial externa se cogitaria se o sujeito passivo expusesse claramente ao Poder Judiciário a subsistência do litígio administrativo acerca da qualificação da penalidade. O que se vê, porém, na petição inicial da Ação Ordinária Anulatória de Lançamento Fiscal às e-fls. 11030/11139 é o relato dos fatos fiscalizados, dos recursos interpostos pelo sujeito passivo e das decisões no âmbito administrativo, com o seguinte arremate:

> Como se vê, portanto, o CARF manteve o lançamento por duas razões distintas, a saber:
>
> **i)** quanto ao **PRIMEIRO ÁGIO**, por ter considerado que a Autora **deduziu ágio de terceiro**, a saber, da empresa belga Inbev S.A.; e
>
> **ii)** quanto ao **SEGUNDO ÁGIO**, por ter entendido **não existir propósito negocial na operação que gerou o ágio**.
>
> **Contudo, *data maxima venia*, tais alegações incorreram em manifestos equívocos, como bem salientado nos pareceres anexos proferidos especificamente em face dos fundamentos desta decisão por Modesto Carvalhosa** (doc. 04) **e pelos professores de contabilidade da USP Bruno M. Salotti, Guillermo Braunbeck e L.Nelson Carvalho** (doc. 5).
>
> Com efeito, **com relação ao 1º ágio (decorrente da OPA),** não há que se falar em amortização de um "*ágio de terceiros*", **seja porque a obrigação de oferecer aos acionistas minoritários o direito de vender suas ações não implica de forma alguma que a aquisição daquelas ações deva ser necessariamente feita pela própria ofertante da OPA, como reconhecido pela CVM especificamente no caso concreto e bem esclarecido em seu parecer por Modesto Carvalhosa, seja porque como enfatizado em ambos pareceres o ágio é apenas uma parte integrante do custo de aquisição das ações, de modo que tendo sido a Inbev Holding Brasil a efetiva adquirente das ações na OPA e quem de fato assumiu todos os direitos e obrigações de acionista, era somente esta sociedade quem podia (tinha a obrigação legal) de registrar o ágio e posteriormente amortizá-lo.**
>
> E, **com relação ao 2º ágio** (decorrente do aumento de capital da Inbev Holding Brasil pela IIBV com ações da Ambev), **diversamente do que decidido e como demonstrado (a) nos dois pareceres anexos, (b) nos quadros comparativos anexos do resultado das operações realizadas com e sem a "escala" e o "passeio" (doc. 06), e (c) no trabalho técnico elaborado pela KPMG (doc. 7), existia sim um legítimo propósito negocial para a operação que gerou o ágio, que foi efetivamente alcançado (e que aliás justifica também a forma como implementada a OPA), como se demonstrará claramente mais adiante da presente petição inicial.**

> Nesse contexto, tendo sido a Autora intimada no último dia 05 de janeiro (doc. 10, fls. 10854/10860) a efetuar o pagamento da parcela do crédito tributário mantida pelo CARF nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81, ajuíza a presente ação ordinária visando ao cancelamento da exigência, **com pedido de concessão de tutela de urgência para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, face à inequívoca presença no caso tanto do "fumus boni iuris" (não só pelas razões acima sumarizadas mas evidenciado também pelo fato de a maior parte da exigência só ter sido mantida pelo voto de desempate do Presidente Relator) como também do "periculum in mora", e diante da inexistência de "periculum in mora" reverso para a Fazenda Nacional em face da fiança bancária desde logo apresentada no valor integral questionado (doc. 02).**
>
> Esses são os fatos. *(destaques do original)*

Ao deixar de consignar no relato dos fatos da petição inicial que o cancelamento da qualificação da penalidade por ocasião do julgamento do recurso voluntário sujeitou-se a recurso especial da PGFN, à época já admitido pela Presidência da 1ª Câmara e contrarrazoado pela Contribuinte em 25/08/2015 (e-fls. 10755/10820), mais de dois anos antes da propositura da ação judicial, o deferimento da tutela antecipada indicou aquela exoneração sem qualquer ressalva, nos seguintes termos (e-fls. 11004/11014):

> Desta forma, a meu ver, o Fisco não pode desconsiderar os negócios jurídicos da forma em que realizados, pela simples suposta falta de propósito negocial. Se não houver fraude ou simulação nas operações realizadas, estas serão válidas, ainda que tenham o propósito único de economizar tributos.
>
> No caso em tela, não houve demonstração pelo Fisco de fraude ou simulação, **sendo certo que o CARF inclusive afastou a multa qualificada anteriormente aplicada.**
>
> **No entanto, ainda que assim não se entendesse**, cumpre frisar que os documentos apresentados pela Autora indicam, ao menos nesta análise de cognição sumária, que as operações societárias desconsideradas pela fiscalização tiveram propósitos negociais diversos da viabilização do aproveitamento do ágio.
>
> Também parece, a princípio, que houve equívoco quanto à autuação no que diz respeito aos lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos juros apropriados como custo ou despesa no ano-calendário de 2006, excedentes ao valor calculado mediante a aplicação da taxa Libor acrescida de 3% ao ano, aplicados sobre o mútuo de US$18.060.000,00 firmado em 15/02/1998 com pessoa vinculada sediada no Uruguai (Jalua S/A), pelo fato de não existir registro do contrato no Banco Central, o que, segundo a fiscalização, ensejaria a aplicação do artigo 22 da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que não houve ingresso de divisas com a consequente contratação do câmbio, não sendo possível, portanto, o registro da operação no Banco Central.
>
> Todas estas questões deverão ser analisadas mais profundamente quando da prolação da sentença, após a devida instrução probatória. Todavia, entendo que há verossimilhança, pelo quanto já exposto, a justificar a concessão da tutela de urgência pleiteada.
>
> Cumpre observar, ainda, que a Autora ofereceu, nos autos, fiança bancária no valor integral do débito questionado, convalidando a reversibilidade da medida.
>
> Ante o exposto, e considerando a garantia prestada nos autos, **DEFIRO A TUTELA DE URGÊNCIA** requerida pela Autora, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do Processo Administrativo nº 16561.720087/2011-81, obstando-se, em consequência, o prosseguimento de quaisquer atos administrativos tendentes à sua cobrança ou de natureza coercitiva, até o julgamento da presente ação. *(negrejou-se)*

De toda a sorte, a motivação do *decisium* evidencia que o cancelamento da qualificação da penalidade não foi determinante para a conclusão adotada e, ademais, como antes dito, o fato de a decisão judicial extrapolar o objeto da ação judicial não importaria em concomitância.

Acrescente-se que são frequentes as decisões desta 1ª Turma que tiveram em conta, apenas, a qualificação da penalidade, adentrando a aspectos de planejamentos tributários que afetariam não só este encargo como também o próprio dimensionamento do crédito tributário principal, apesar deste não integrar o litígio. E isto porque é praticamente impossível avaliar a conduta do sujeito passivo para fins de qualificação da penalidade sem ter avaliar os fundamentos da exigência do crédito tributário principal, a motivação para a imputação de omissão de receitas ou de glosa de despesas, por exemplo. Disto não decorre, porém, a suspensão da exigibilidade de todo o crédito tributário lançado, mas apenas da parcela correspondente à qualificação da penalidade, o que significa dizer que, mesmo adentrando a aspectos da apuração do tributo, a decisão do Colegiado administrativo terá eficácia limitada à parcela em litígio, mesma conclusão que se impõe em face do provimento esperado pelo sujeito passivo ao propor a ação anulatória em comento.

Manifesta-se, portanto, concordância com as constatações da Conselheira Relatora de que é *praticamente impossível separar totalmente as discussões sobre a dedutibilidade do ágio e a conduta ensejadora da qualificação da multa, a qual se subsume à análise da mesma relação jurídica material*. Porém, o fato de o Poder Judiciário também se manifestar sobre estes aspectos não pode representar impedimento à apreciação do recurso especial interposto pela PGFN por este Colegiado se a decisão em cada esfera afetará diferentes parcelas do crédito tributário exigido do sujeito passivo. Apenas que, se ao examinar tais circunstâncias, o Poder Judiciário concluir pela inexigibilidade do crédito tributário principal, ou mesmo pela inaplicabilidade nem mesmo da penalidade básica, eventual decisão deste Colegiado em favor da duplicação da multa de ofício não terá aplicabilidade. Ao revés, se o Poder Judiciário validar os tributos lançados e a penalidade básica de 75%, o sujeito passivo não poderá opor esta decisão para negar aplicação de eventual decisão deste Colegiado que venha a declarar válida a duplicação daquela penalidade, salvo se o provimento judicial estiver viciado e ultrapassar os limites da causa de pedir e do pedido, hipótese na qual a Fazenda Nacional deverá se valer dos instrumentos processuais cabíveis para a sua necessária reversão.

Por todo o exposto, sendo distintas a causa de pedir e o pedido veiculados na ação anulatória de lançamento fiscal em comento, deve ser REJEITADA a preliminar de concomitância.

Também divergi da Conselheira Relatora quanto ao conhecimento do recurso especial relativamente ao segundo ágio questionado pela Fiscalização, por não vislumbrar similitude fática para tanto. Os excertos da acusação fiscal transcritos pela Conselheira Relatora, de fato, apontam para a ocorrência de situação formal criada após sucessão de atos próximos no tempo e posterior extinção da empresa por incorporação. Porém, o dito "passeio" das ações da AmBev não termina na sua titular original, mas sim em outra empresa integrante do "grupo belga", como se vê na acusação fiscal (e-fls. 9218/9271):

> *[...]*
>
> 136. O "passeio" feito pelas ações da AmBev detidas pela IIBV é igualmente desprovido de propósito negocial 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, por isso carece de lógica concentrá-las no Brasil para, ato contínuo, **voltarem às suas mãos (ou às mãos de qualquer outra empresa sob controle comum)**. Produzir documentos que tentem 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.

[...]

143. O mesmo descasamento entre formalização e a verdadeira intenção ocorreu no caso da integralização realizada pela IIBV na holding brasileira capital. A conferência no capital foi feita mediante ações da AmBev detidas pela IIBV, que recebera parte delas no ato da incorporação da Labatt Holding Bahamas, enquanto outra parte fora recebida da InBev SA, que adquirira na OPA ações ON diretamente dos acionistas que optaram por receber como pagamento ações da belga. Note-se: **todo esse conjunto já estava de posse da IIBV, que nesse momento já era uma subsidiária da InBev SA.** A integralização feita com esse conjunto na InBev Holding Brasil, que concentrava ações da AmBev antes detidas por ex-controladores brasileiros e que deveriam passar às mãos dos belgas, retomou, apenas 59 dias após a integralização (quando da incorporação da holding brasileira pela sua controlada AmBev), às mãos de quem acabara de integralizar aquele conjunto de ações. Ou seja, "concentrou-se" algo que já estava concentrado em suas mãos, exatamente porque, não obstante a total falta de lógica disso, poder-se-ia auferir uma monumental economia tributária.

144. Desse rápido "passeio circular" das ações da AmBev detidas pelos belgas, ficou como "prêmio" no Brasil um ágio de mais de R$ 7,1 bilhões, recebido pela fiscalizada e indevidamente pago pelo restante dos cidadãos brasileiros. Analogamente à documentação que serviu de suporte às operações relacionadas à OPA, a formalização representativa da integralização pretendeu retratar juridicamente uma realidade que de fato se mostrou outra. A circularização das ações demonstra que as várias operações engenhadas tiveram a finalidade de criar artificiosamente um intangível cuja amortização reduziria as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

145. Operações como as aqui discutidas, encadeadas em etapas para dar um tipo de retrato jurídico, mas que, analisadas como um todo, 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. Se os governos devem abster-se 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 pratiquem planejamentos tributários abusivos.

146. A demonstração da clara 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, §1°, da Lei n. 9.430/96. *(negrejou-se)*

A Contribuinte, por sua vez, escorou-se nesta transferência para justificar as operações realizadas, como se vê em excertos de seu recurso voluntário:

> Não obstante, considerando que a Ambrew possuía como único ativo o investimento na Tinsel Brasil, sociedade existente desde muito antes da operação e que viria a ter sua razão social alterada por Inbev Holding Brasil, diversamente do que ocorre com a IIBV que como visto sempre foi a principal holding do grupo para investimentos internacionais e necessitava do maior fluxo de dividendos possível para desenvolvimento de suas atividades, ao fechar o negócio as partes o conceberam de tal forma que, embora o investimento da Interbrew (Inbev) na AmBev se desse por dois veículos distintos (a IIBV e a Ambev), esse investimento se concentrasse o máximo possível na IIBV, com diluição da participação acionária da Ambrew.
>
> *[...]*
>
> **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 Labtt 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 (doc. 08 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**. *(destaques do original)*

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, confronta este contexto fático diferenciado ("contexto de fato diverso", nas palavras do Conselheiro Relator) com outro julgamento no qual a multa qualificada foi mantida em razão de sucessão de eventos ***unicamente*** *para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real*. Veja-se:

> 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 n° 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 n° 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 conseqüência 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%.

Assim, em que pese o Colegiado recorrido tenha decidido manter a glosa do ágio sob os fundamentos destacados no voto da Conselheira Relatora, fato é que, relativamente à qualificação da penalidade, as circunstâncias diferenciadas em que as operações foram realizadas distinguiram o presente caso, para o Colegiado recorrido, de outros nos quais há artificialidade suficiente para qualificação da penalidade.

Os paradigmas indicados pela PGFN, por sua vez, tratam de operações diretas de ágio interno, o primeiro (Acórdão nº 1202-00.753) mediante aumentos de capital injustificados, interpostos em operação que objetivava apenas a fusão das empresas participantes, a evidenciar simulação, e o segundo (Acórdão nº 101-96.724) mediante aumento de capital injustificado por seus controladores em empresa veículo extinta na sequência mediante incorporação pela empresa interessada na amortização do ágio.

Para além disso, ao justificar a manutenção da multa qualificada no paradigma nº 1202-00.753, o voto condutor concluiu pela caracterização de fraude depois de constatar, no exame da operação, simulação evidenciada nos seguintes termos:

Do exame dos elementos dos autos, verifica-se uma gama de indícios a caracterizar as hipóteses de simulação previstas na lei, corroborando a conclusão do relator *a quo*, como se demonstrará a seguir:

(i) indícios de que os negócios aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, nos termos do inciso I do § 1° do art. 167 do Código Civil:

- a JOFECRED prestouse, na operação societária como um todo, como veículo da transferência das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON, pois sem essa participação, os sócios pessoas físicas anteriores deveriam pagar IRPJ sobre o ganho de capital, tendo em vista o disposto no art. 3°, § § 2° e 3°, da Lei n° 7.713, de 1988;

- As quotas da LIAISON foram transferidas pela JOFECRED para a CAIMI & LIAISON a título de integralização de capital, sem a incidência de IRPJ e CSLL em função da exceção prevista no art. 36 da Lei n° 10.637, de 2002.

- Tempo de permanência das quotas sob a titularidade da JOFECRED é muito exíguo (dois dias).

(ii) indícios de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II do § 1° do art. 167 do Código Civil:

- a simples integralização de capital ou cessão de quotas, como alega a recorrente ter sido o objetivo das operações embargadas, não precisariam passar pela transferência das quotas do capital social da LIAISON e da CAIMI DO BRASIL para, respectivamente, JOFECRED e CAIMI SA (Chile) em valores muito superiores aos que foram praticados quando da integralização do capital da CAIMI & LIAISON, sendo certo, ainda, que as operações ocorreram em momentos muito próximos, sem qualquer justificativa plausível, enquanto os demais sócios foram remunerados por valores muito inferiores.

(iii) indícios de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pósdatados, nos termos do inciso III do § 1° do art. 167 do Código Civil:

- informações oficiais, buscadas junto à Polícia Federal Brasileira e à *Policia de Investigaciones de Chile* não acusam a presença do Sr. Renzo Caimi Solari nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/7/2005, e a recorrente não logrou comprovar que esteve presente, como atestavam os instrumentos de integralização e cessão de quotas utilizados na reorganização societária.

- reabertura da contabilidade da JOFECRED, relativamente ao ano de 2004, com a finalidade de registrar aumento de capital de social através do qual foi adquirida a participação na LIAISON e o controvertido ágio verificado quando da constituição da CAIMI & LIAISON (fls. 407 a 415);

- pagamento relativo aos honorários dos profissionais que prepararam os laudos de avaliação que sustentam os ágios verificados quando da constituição da CAIMI & LIAISON efetuado quase um ano após a referida constituição.

Além de todos os indícios acima referidos, consta dos autos uma *"Acta de intenciones"* (fls. 715 a 718), ou pacto de intenções, firmado em 29 de abril de 2004, pela CAIMI SAC (Chile) e pela LIAISON, através do qual se verifica a intenção de se unirem em nova sociedade que seria dividida em partes iguais, o que poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação (fl. 717). Em sua defesa, alega a recorrente que esse documento continha previsão que se confirmou posteriormente.

Como bem observou o relator da decisão recorrida, o documento configura prova direta e cabal das conclusões acima expendidas, pois justamente caracteriza a clara intenção de união das empresas CAIMI SAC (Chile) e LIAISON.

> No meu sentir, nenhum desses indícios foi peremptoriamente afastado pelas alegações da recorrente.
>
> No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constata uma sequencia de negócios com aparência de regulares e visando certo efeito diverso do demonstrado. Nesse caso, o vício na causa do negócio complexo leva ao reconhecimento de simulação de todo o conjunto de atos e negócios parciais.
>
> Assim, diante de todo o exposto e considerando que o CTN prevê a hipótese de lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos simulados (art. 149, VII), deve ser mantida a exigência.

No presente caso, a acusação fiscal não afirmou diretamente a ocorrência de simulação. Asseverou-se que *o "passeio" feito pelas ações da AmBev detidas pela IIBV é igualmente desprovido de propósito negocial e representa uma operação eivada de dolo, praticada com o intuito de reduzir ilicitamente o montante dos tributos devidos*, produzindo-se documentos para legitimar *um mero "passeio" de ações da AmBev, camuflados entre outros tantos atos societários* e assim alcançar a amortização de *ágios recente e artificialmente reconhecidos*. Mencionou-se *descasamento entre a formalização e a verdadeira intenção* na *integralização realizada pela IIBV na holding brasileira*, e que *a circularização das ações demonstra que as várias operações engenhadas tiveram a finalidade de criar artificiosamente um intangível cuja amortização reduziria as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*. Neste contexto, concluiu-se, ao final, que:

> 145. Operações como as aqui discutidas, encadeadas em etapas para dar um tipo de retrato jurídico, mas que, analisadas como um todo, 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. Se os governos devem abster-se 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 pratiquem planejamentos tributários abusivos.
>
> 146. A demonstração da clara 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, §1°, da Lei n. 9.430/96.

Por certo o fato de a Fiscalização deixar classificar a operação expressamente como simulada não impediria que o dissídio jurisprudencial se estabelecesse em face de circunstâncias fáticas semelhantes. Aqui, porém, as circunstâncias fáticas dos acórdãos comparados são dessemelhantes e não se pretende definir se a simulação é vício que autoriza a qualificação da penalidade. Admitido o recurso especial, o cabimento da penalidade demandará avaliar se as operações se prestaram a criar artificialmente o ágio amortizado, eventualmente identificando simulação que permita tal conclusão. Sob esta ótica, não identifico nos acórdãos comparados a necessária similitude para evidenciar dissídio jurisprudencial a ser solucionado por este Colegiado.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 101-96.724), embora traga em sua ementa que *a simulação justifica a aplicação da multa qualificada*, seu voto condutor não faz qualquer menção aos fundamentos desta conclusão. A Conselheira Relatora discorre sobre a

distinção entre evasão e elisão fiscal, sobre os aspectos a serem analisados para identificação de um planejamento tributário oponível ao Fisco, e prendeu-se à análise das operações para negar a possibilidade de amortização de ágio resultante de *artificial estruturação para possibilitar* seu aparecimento, exigindo que os atos fossem *reais, e não simulados*, e então adentrando à caracterização de simulação por *existência de motivo para a simulação e a falta de execução material do contrato*, para assim concluir:

> É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei n° 9.532/97.
>
> A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.
>
> Conforme deixa claro o Termo de Verificação, a ZBT TERMINAIS foi constituída em 01 de junho de 1998, com capital inicial de R$ 1.000,00, subscrito, conforme AGE de 17/06/98 por duas pessoas físicas, sendo R$999,00 pelo Sr. Gonçalo Borges Torrealba, também acionista da Libra Terminais S/A e da Libra Terminal 35 S/A.
>
> Em 05/08/1998 foi aprovado o aumento de capital mediante a subscrição de mais 10 milhões de ações ordinárias, subscritas por LIBRA TERMINAIS S/A (que passou a deter 99,99% das ações) Esse ato foi que possibilitou o surgimento do ágio que daria origem às despesas de amortização, pois a integralização deu-se com ações da Libra Terminal 35 avaliadas em R$ 123.157.000,00.
>
> Em 06/08/1998 o patrimônio da ZBT é cindido e seu acervo é incorporado pela LIBRA TERMINAL 35 S/A Durante toda a sua existência formal, de junho de 1998 a 06 de agosto de 1998, a ZBT não praticou qualquer ato vinculado com seu objetivo social.
>
> Alega a Recorrente a existência de alternativas que atendiam o requisito legal para a amortização dedutível, quais sejam: (a) a incorporação da Libra Terminal 35 S/A pela Libra Terminais S/A; (b) a incorporação da Libra Terminais S/A pela Libra Terminal 35 S/A, e (c) a cisão parcial da Libra Terminal S/A, mediante destaque de parcela do patrimônio formado pelo investimento (com ágio) na Libra Terminal 35 S/A, sendo tal parcela incorporada por esta última.
>
> Olvidou-se a Recorrente de observar que enquanto existiam apenas a Libra Terminais S/A e a Libra Terminal 35 S/A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a constituição (exclusivamente formal) da ZBT.
>
> Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio, passível de gerar despesa de amortização.

Infere-se, daí, que sob a premissa de a simulação autorizar a qualificação da penalidade, o voto condutor do paradigma prende-se a demonstrar a existência de simulação na operação analisada. Logo, também aqui, a divergência jurisprudencial acerca do cabimento da multa qualificada não resta demonstrada se as operações analisadas nos acórdãos comparados não são semelhantes.

Em suma, no acórdão recorrido as circunstâncias específicas das operações que geraram o segundo ágio foram relevantes para distinguir o presente caso das demais operações de ágio interno. Sob esta ótica, não é possível afirmar a semelhança deste caso com os demais tratados nos paradigmas, de tratam de operações típicas de ágio interno, o primeiro deles, inclusive, agravada com indícios convergentes de simulação dos negócios jurídicos promovidos.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial.

No mérito, acompanho a Conselheira Relatora por não vislumbrar justificativa para a amortização fiscal do ágio em debate.

Ao contrário do que argumenta a Contribuinte em contrarrazões, não se trata aqui de avaliar se houve simulação, mas sim confrontar a acusação fiscal de fraude com as justificativas da Contribuinte para concluir se cabe, ou não, a qualificação da penalidade. E, ao assim proceder, a PGFN assevera que a conduta do sujeito passivo caracteriza simulação, o que não representa tentativa de manutenção do gravame por fundamento diverso do adotado pela Fiscalização, mormente tendo em conta tudo o antes exposto, no sentido da artificialidade das operações questionadas. Importa, assim, definir se esta artificialidade evidencia fraude e autoriza a qualificação da penalidade, sendo irrelevante este passo intermediário de classificar a artificialidade como simulação.

Para justificar a operação como realizada, a Contribuinte argumentou ao longo do contencioso, e reiterou em contrarrazões que: i) *a IIBV não voltou a ter as mesmas ações que antes possuía, mas na realidade aumentou sua participação conforme pretendido*; ii) a Bélgica, onde situada a Interbrew S/A limita a isenção de dividendos a 95%, enquanto na Holanda, onde situada a IIBV - Interbrew International B.V., os isenta integralmente; iii) os controladores da Ambev não aceitariam trocar suas ações apenas por ações da IIBV para concentrar nesta os investimentos, tornando necessária a troca das ações dos controladores da AmBev por ações da Ambrew; iv) para concentração máxima dos investimentos na AmBev na IIBV, de modo que destinasse seus dividendos aos demais investimentos detidos, seria necessária a diluição da participação acionária da Ambrew; e v) para evitar duplicidade de incidência de PIS e COFINS sobre juros sobre capital própria pagos aos acionistas minoritários da ECAP, objetivava-se incorporar esta e talvez adquirir a participação dos minoritários. Ao final, a concentração do investimento na IIBV e diluição na Ambrew teria resultado no aumento da participação indireta total da Inbev S.A. na AmBev (Ambrew + IIBV) de 55,31% para 55,43%, equivalente a R$ 315.000.000,00 do capital total da AmBev, e, segundo laudo apresentado, *no período de 01/09/2005 a 30/07/2013 o grupo Inbev (IIBV + Ambrew) recebeu R$ 36 milhões de reais a mais de dividendos, mas a IIBV isoladamente considerada recebeu R$ 2.652.000.000,00* a mais de dividendos do que receberia se as operações não houvessem sido realizadas. Além disso, *os acionistas minoritários da ECAP, que anteriormente possuíam apenas participação indireta em ações ordinárias da Ambev, passaram a ter participação direta em ações ordinárias e preferenciais daquela companhia*.

Porém, durante o procedimento fiscal a autoridade lançadora buscou as justificativas de tais operações nas Notas Explicativas às demonstrações financeiras da AmBev e assim constatou:

> 105. As ações da AmBev detidas por IIBV fizeram tão somente um "passeio" de 59 dias e voltaram à sua origem. 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 (basta relembrar que as ações da AmBev adquiridas diretamente pela InBev SA quando da OPA foram transferidas para a IIBV, que as integralizou na holding brasileira, como explicado no parágrafo 100). 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. A bonificação poderia ter sido igualmente feita, bastando que apenas as novas ações bonificadas fossem emitidas em favor da IIBV.

106. E por que assim não foi feito? A resposta a essa pergunta é a mesma que a resposta às perguntas formuladas no parágrafo 97: exatamente porque, se as ações da AmBev não tivessem "passeado" pelo Brasil, o que estaria reconhecido na estrangeira seria um *goodwill* que, se existente (conforme discutido no parágrafo 80), além de provavelmente bem menor, não seria aqui amortizado tributariamente. Essa operação ("passeio") foi formalizada com o intuito exclusivamente tributário: a criação de um ágio cuja despesa de amortização geraria uma economia tributária de mais de R$ 2,4 bilhões (34% do valor do ágio - 25% a título de IRPJ, 9% de CSLL) foi o cerne da operação, haja vista a falta de racional que o "passeio" das ações da IIBV flagrantemente evidencia.

107. As notas explicativas às demonstrações financeiras da AmBev para os exercícios findos em 31 de dezembro de 2006 e 2005 assim informam no seu item (l,b,iii):

Em 28 de julho de 2005, em Assembléia Geral Extraordinária, os acionistas da Companhia aprovaram operação de incorporação de sua controladora InBev Brasil, com o objetivo de simplificar a estrutura societária da qual fazem parte a InBev Brasil, a AmBev e suas controladas, propiciando benefícios financeiros para a AmBev, e conseqüentemente, para seus acionistas e para os acionistas da InBev Brasil. Os principais aspectos relacionados à incorporação foram:

a) O ágio originalmente registrado pela InBev Brasil e atribuído à expectativa de resultados futuros da AmBev, no montante total de R$ 8.510,1, passa a ser, após a Incorporação, fiscalmente amortizado em até dez anos pela AmBev, nos termos da legislação tributária vigente e sem impacto no seu fluxo de dividendos.

b) A InBev Brasil, em atendimento à Instrução CVM n° 349, constituiu provisão, anteriormente à sua incorporação pela AmBev, no montante de R$ 5.616,7, correspondente à diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, de forma que a AmBev incorporou somente o ativo correspondente ao benefício fiscal decorrente do fato da amortização do ágio a ser dedutível para fins fiscais. A referida provisão vem sendo revertida na mesma proporção em que o ágio é amortizado pela AmBev, não afetando, portanto, o resultado de suas operações.

c) A reserva especial de ágio que foi constituída na AmBev, como resultado dessaincorporação, será, ao término de cada exercício fiscal e na medida em que o benefíciofiscal a ser auferido pela AmBev, em decorrência da amortização do ágio, representar uma efetiva diminuição dos tributos por ela pagos, objeto de capitalização na AmBev, em proveito da InBev NV/AS, acionistas da InBev Brasil, sem prejuízo do direito de preferência assegurado aos demais acionistas da AmBev na subscrição do aumento đcapital resultante de tal capitalização. Entretanto, os acionistas da InBev Brasil obrigam-se a capitalizar apenas 70% (setenta por cento) do valor da reserva especial de ágio que lhe couber ao término de cada exercício fiscal. O saldo não capitalizado da reserva será,quando possível e observado o interesse da AmBev, utilizado para distribuição aos seus acionistas, a título de dividendos ou juros sobre o capital próprio.

108. No tocante à incorporação, os "principais aspectos" discutidos na AGE citada no trecho transcrito no parágrafo anterior limitam-se exclusivamente ao

ágio. Os "Motivos da Operação" constantes do Protocolo e Justificação anexo à ata da referida AGE mencionam que:

1.1. A Incorporação está inserida em um processo de simplificação da estrutura societária da qual fazem parte a InBev Brasil, a AmBev e suas controladas, que já resultou na incorporação, pela AmBev e pela Inbev Brasil, de outras sociedades.

1.2.A Incorporação resultará em benefícios financeiros para a AmBev, econseqüentemente, para seus acionistas e para os acionistas da InBev Brasil, conforme adiante demonstrado.

1.3. A AmBev continuará a ser uma sociedade dedicada à produção e ao comércio de cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas.

Os únicos "benefícios financeiros" citados no Protocolo e Justificação estão expressos no seu item 3, que menciona apenas o aproveitamento do ágio. Não há qualquer referência a outros benefícios financeiros trazidos pela incorporação.

Intimou a Contribuinte a esclarecê-las, e expôs nos seguintes termos a resposta e as constatações dela decorrentes:

112. Como se viu, o Protocolo e Justificação da incorporação da InBev Holding Brasil restringiu os benefícios financeiros da operação à amortização fiscal do ágio. A despeito da importância com que se revestem o protocolo e a justificação, intimamos(Termo de Intimação n. 15, doe. 91) a fiscalizada a informar a quais benefícios financeiros se referia o mencionado Protocolo e Justificação. A resposta elencou os seguintes benefícios (doc. 95):

(i) Redução do Custo de Auditoria e Publicações, dado que a InBev Holding Brasil não necessitou mais ser auditada;

(ii)Redução do Custo de Publicação, dado que o Balanço Anual da InBev Holding Brasil não necessitou mais ser publicado;

(iii)Benefício decorrente da Amortização do Ágio na aquisição do investimento na Ambev;

(iv)Eliminação do PIS e COFINS incidente sobre a Receita de Juros sobre Capital Próprio recebidos da investida;

(v)Redução de outros custos administrativos, especialmente serviços de terceiros, licenças e taxas, que são necessárias para se manter uma companhia operando.

Por outro lado, outro benefício relevante de uma simplificação da estrutura societária é intangível e está relacionado ao maior foco no negócio que os executivos passam a ter quando operam dentro de uma estrutura societárias menos complexa.

113. Se ainda pairava alguma dúvida quanto ao real objetivo da integralização feita por IIBV no capital da InBev Holding Brasil, que logo em seguida foi incorporada pela AmBev, a resposta acima tratou de dissipá-la. Todas as alegadas reduções de custo são irrisórias quando comparadas ao benefício fiscal a ser obtido com a amortização do ágio. O cálculo do quanto se economizaria com a amortização de um ágio de mais de R$ 7,1 bilhões é simples: basta multiplicar a alíquota conjunta do IRPJ e da CSLL (34%) pelo valor do ágio, o que resultaria num abatimento fiscal de cerca R$ 2,4 bilhões!

114. A carência de substrato econômico na integralização realizada por IIBV é patente quando se revelam os efeitos almejados pela incorporação (feita poucos dias após) da InBev Holding Brasil pela AmBev: as duas operações foram conjuntamente planejadas com a finalidade de obtenção de uma estupenda

> economia tributária, sem que as outras motivações alegadas, pela sua insignificância relativa, possam ser consideradas minimamente razoáveis para fins de dedução da amortização do ágio originado pela conferência da IIBV no capital da InBev Holding Brasil
>
> 115. O "passeio" das ações da AmBev que saíram e voltaram para a IIBV, deixando como "herança" no caminho um ágio de mais de R$ 7 bilhões, possui, contrariamente ao que afirmou fiscalizada, dependência do ágio externo (mais de R$ 16 bilhões) reconhecido na dinamarquesa Labatt ApS e originado por uma avaliação "econômica" da Labatt canadense. Esse ágio foi consensualmente acordado entre os dois grupos (parágrafo 53), apesar da estranheza de se aceitar um ágio dessa magnitude por uma companhia cujo patrimônio líquido estava negativo há anos. No entanto, foi o que ocorreu: a AmBev aceitou "pagar" pela Labatt canadense tal e tamanho ágio.
>
> 116. É mais factível imaginar que a AmBev valia mais que a Labatt Canadá, afinal a então brasileira companhia de bebidas era tremendamente lucrativa, sendo uma das maiores do setor no mundo. Também, como noticiado à época, é defensável imaginar que, em virtude da grande vantagem obtida pelos ex-controladores da AmBev (que passaram a controlar igualitariamente a Interbrew, apesar de participarem em apenas 44% do capital votante da belga), a aquisição da Labatt pela AmBev tenha sido compulsoriamente "aceita" pelos demais acionistas da brasileira (lembrar que o Acordo de Contribuição e Subscrição só passaria a valer depois de cumprido o Acordo Incorporação). A Labatt foi uma espécie de compensação paga aos acionistas da Interbrew, "concedida" pelos três ex-controladores brasileiros à custa dos demais acionistas da AmBev, pelo prêmio por eles recebido.
>
> 117. O vultoso ágio externo (pactuado entre os dois grupos) que se refletiu no ágio reconhecido na integralização pela IIBV no capital da InBev Holding Brasil (cuja economia tributária ultrapassaria os R$ 2,4 bilhões) beneficiaria, sem afetar o seu fluxo de dividendos, todos os acionistas, inclusive os ex-controladores. Em matéria parcialmente reproduzida aqui (parágrafo 5), o diretor financeiro e de relações com investidores da AmBev disse, para tranquilizar os investidores, que "o *preço pago era razoável e de que existiam US$ 2,5 bilhões em vantagens operacionais e financeiras a serem apropriadas pela Ambev com a compra da canadense"*. O que não se pode admitir é que boa parte dos bilhões a ser apropriada pelos acionistas da AmBev seja expropriada dos cofres públicos.

No contencioso administrativo a Contribuinte busca enfatizar o deslocamento do fluxo de dividendos para a IIBV mediante diluição da participação da Ambrew, mas não confronta as particularidades postas pela Fiscalização, quanto ao ganho tributário embutido nestas operações. Em suma, as operações em questão resultaram em uma substancial economia tributária associada a um intangível criado artificialmente, mascarado por capitalização infirmada na sequência das operações, operações estas que, mesmo tendo por objetivo também redirecionar o fluxo de dividendos dentro do grupo econômico, teve por consequência reflexa a redução dos lucros tributáveis no Brasil, ponto no qual a fraude se evidencia, apesar de outros propósitos negociais que possam ser entendidos como legítimos.

As justificativas em Notas Explicativas evidenciam que o grupo empresarial valorizou esta vantagem fiscal e, apesar de conscientes da natureza interna do ágio constituído,

valeram-se dele, por meio de amortizações, para auferir ganhos significativos, próximos, inclusive, do alegado incremento de dividendos dirigidos à IIBV ao final da reestruturação, mas à custa da erosão das bases tributáveis no Brasil. Irrelevante, assim, para definição da natureza da conduta do sujeito passivo no âmbito tributário brasileiro, as repercussões alegadas em razão da nova modelagem dos investimentos dentro do grupo empresarial.

Assim, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN na parte admitida, para restabelecer a multa qualificada sobre o crédito tributário resultante da glosa da amortização do ágio em debate.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de voto

Conselheiro André Mendes de Moura.

A presente declaração de voto tem por objetivo expor minhas razões em relação à arguição de concomitância, no qual acompanhei o substancioso voto da i. Relatora

Isso porque entendo que o contencioso administrativo tributário é uma conquista da sociedade.

E não poderia ser mais **simbólico** que a **primeira** súmula do CARF trate precisamente da concomitância entre a instância administrativa e a ação judicial:

> Súmula CARF nº 1
>
> Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Busca evitar o **paralelismo** da tramitação de litígio nas esferas administrativa e judicial.

Do que adianta construir e manter, com recursos públicos financiados pela sociedade, toda uma estrutura destinada à tramitação do processo administrativo tributário, com

dispêndios de estrutura física (prédios, mobília, computadores desktop, servidores de banco de dados), recursos humanos (funcionários do tribunal), se o litígio pode tramitar ao mesmo tempo na esfera judicial?

Registre-se ainda que o Estado (no caso, a União), caso não tenha sua pretensão resistida satisfeita no litígio posto no contencioso administrativo, não pode recorrer ao Poder Judiciário. De outro lado, pode o cidadão ou a pessoa jurídica, caso não se conforme com a decisão proferida em sede contenciosa administrativa, recorrer ao Poder Judiciário, reiniciando toda a discussão sobre o litígio.

E mais, na esfera administrativa, a parte não tem nenhum custo (repito, nenhum dispêndio, nenhum ônus) para recorrer, ao contrário da esfera judicial. A parte sequer precisa de um advogado. A parte tem o direito de apresentar sua defesa sem nenhum intermediário. E não gasta um centavo com isso.

Vale registrar que o contencioso administrativo não é destinado a todos os ramos do direito. Por exemplo, na área penal, não há contencioso administrativo. Se o indivíduo, em situação de extrema pobreza, é flagrado subtraindo um pacote de feijão no supermercado, para poder alimentar sua família, é submetido ao processo judicial. Esse indivíduo não tem à sua disposição um tribunal administrativo, no qual possa, sem nenhum dispêndio, apresentar uma eventual defesa. Pode até conseguir um auxílio junto à defensoria pública.

Registro que não faço juízo de valor sobre a conduta de se subtrair um bem no exemplo dado.

O que quero demonstrar é a importância de um tribunal administrativo, e que não está disponível a todos os ramos do direito.

Nesse contexto, não há sentido amparar uma tramitação paralela de um litígio na esfera administrativa e judicial.

E por isso, caso a parte opte, de maneira legítima, empreender um litígio originariamente no poder judiciário, há a restrição para se recorrer na seara administrativa (poder executivo). O acesso à justiça é direito de todos, e o acesso quando se trata do ramo tributário (repito, no direito penal não há tal opção), pode ser feito tanto na esfera administrativa (sem custos) quanto na esfera judicial. Contudo, não se mostra razoável permitir o acesso a ambas as esferas ao mesmo tempo. Até porque, se for assim, não faz sentido o Poder Executivo manter toda uma estrutura (financiada com recursos públicos, na sua maioria de tributos recolhidos junto à sociedade), se o Poder Judiciário mantem uma mesma estrutura para recepcionar o litígio. **Seria uma duplicação, uma sobreposição de funções.**

O contencioso administrativo mostra-se eficaz justamente porque, ao recepcionar originariamente o litígio, e **com exclusividade,** pode proferir uma decisão que não será objeto de rediscussão no Poder Judiciário. Como exemplo, caso a União não seja a parte vencedora no litígio, não poderá recorrer ao Poder Judiciário. Ou seja, a discussão encontra-se encerrada.

Por outro lado, para o cidadão (pessoa física) ou pessoa jurídica, o contencioso administrativo brasileiro mostra-se uma opção bastante satisfatória, porque, ainda que perca o litígio na esfera administrativa, pode recorrer ao Poder Judiciário para rediscutir a questão.

Por isso que o contencioso administrativo tributário tem que ser valorizado. E por isso que a concomitância entre litígio no contencioso administrativo tributário e no contencioso judicial não é acolhida.

Repito, nada mais simbólico do que a primeira súmula do tribunal administrativo tributário federal tratar exatamente do assunto.

Não há que se tolerar um paralelismo de tramitação.

É precisamente o caso concreto.

No Poder Judiciário, a pessoa jurídica ingressou com **ação judicial** discutindo o lançamento do tributo (principal mais multa de 75%).

Ora, o litígio posto no Poder Judiciário **fulmina** completamente a autuação fiscal.

Não entendo ser correto dizer que a matéria mantida, relativa à aplicação da multa qualificada (150%), não é concomitante com a ação judicial.

O paralelismo de tramitações tem correlação direta com a repercussão que a demanda judicial terá na demanda administrativa.

No caso em tela, a demanda judicial tem repercussão direta no litígio em andamento no contencioso administrativo.

Resta evidente uma tramitação conjunta do litígio em ambas as instâncias, administrativa e judicial.

Para que manter a discussão na seara administrativa, se tal discussão pode se revelar inócua, vez que ao mesmo tempo tramita na seara judicial litígio que pode fulminar a decisão administrativa? O que está fazendo o tribunal administrativo? Qual a serventia da manutenção de toda a estrutura para viabilizar um julgamento cujo litígio tramita paralelamente no Poder Judiciário? Para que manter duas estruturas de julgamento paralelas? O que está fazendo o tribunal administrativo? Enxugando gelo?

Vale dizer ainda que a concomitância, sob a perspectiva dos institutos do Código de Processo Civil, não deve ser apreciada apenas tomando como referência a litispendência.

Primeiro, porque quando se fala na "identidade entre a causa de pedir e o pedido" predicada pelo Código de Processo Civil, no art. 337, busca-se preservar a parte de ser objeto de uma outra ação que tenha **repercussão** sobre a ação originária, justamente porque a sentença da primeira ação já é suficiente para resolver o litígio.

Segundo, porque o assunto também é tratado quando se tutela a competência do juiz, no qual se discute a continência:

> Art. 56. Dá-se a continência entre 2 (duas) ou mais ações quando houver identidade quanto às partes e à causa de pedir, **mas o pedido de uma, por ser mais amplo, abrange o das demais.** (Grifei)

Ora, se o pedido de uma ação, por ser mais amplo, abrange o das demais ações, resta caracterizada a continência.

Justamente para se tutelar a economicidade da tramitação dos litígios, justamente para se impedir o paralelismo na tramitação do litígio. Não faz sentido dispender recursos no juiz A para resolver o litígio X1 quando o juiz B está ao mesmo tempo trabalhando no litígio X2, sendo que a sentença do litígio X2 é suficiente para resolver o litígio X1.

É precisamente o caso tratado nos presentes autos. A ação judicial (litígio X2) que pugna pelo afastamento do lançamento do tributo (principal mais multa de 75%) é suficiente para fulminar o litígio X1 (aplicação da multa qualificada de 150%). Não há sentido manter uma tramitação paralela dos dois litígios.

Diante das considerações expostas, voto no sentido de acompanhar a relatora para acatar a preliminar de concomitância com a ação judicial.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura