



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720095/2019-84
RESOLUÇÃO	1302-001.227 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	AMBEV S.A E FAZENDA NACIONAL.
RECORRIDA	AMBEV S.A E FAZENDA NACIONAL.

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

No presente caso, se discute as duas principais infrações identificadas no Termo de Verificação Fiscal (TVF), e-fls. 1541-1669, em relação ao ano-calendário de **2014**. A primeira, diz respeito ao suposto excesso de pagamento de Juros sobre Capital Próprio (JCP) pela contribuinte Ambev S/A (“Ambev”). E, a segunda, referente à ausência do recolhimento de estimativas. Assim, foram lavrados pela DEMAC/SP dois Autos de Infração, um de IRPJ (e-fls. 1671-1678) e outro de CSLL (e-fls. 1680-1688), nos seguintes valores (e-fl. 1691):

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
16561-720.095/2019-84	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 3.736.301.497,44
16561-720.095/2019-84	Auto de Infração	CSLL	R\$ 1.343.090.539,54
Total do Crédito Tributário			R\$ 5.079.392.036,98

Nesses Autos, a Ambev foi indicada como *contribuinte*, e os *responsáveis solidários* foram: Pricewaterhousecoopers Auditores Independentes (“**PwC**”), Fundacao Antonio e Helena Zerrener Instituicao Nacional de Beneficencia (“**FAHZ**”), Ambrew S/A (“**Ambrew**”) e Interbrew International BV (“**IIBV**”).

O Acórdão recorrido nº 02-100.509 (e-fls. 2502-2574), proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE, julgou **parcialmente procedente** as impugnações. Afastou o vínculo de responsabilidade da PwC, confirmando os demais, além de manter integralmente o crédito tributário em discussão, com a exceção dos ajustes relativo às multas de ofício em 75% e 150% em razão do descumprimento do regime de competência na contabilização de JCP.

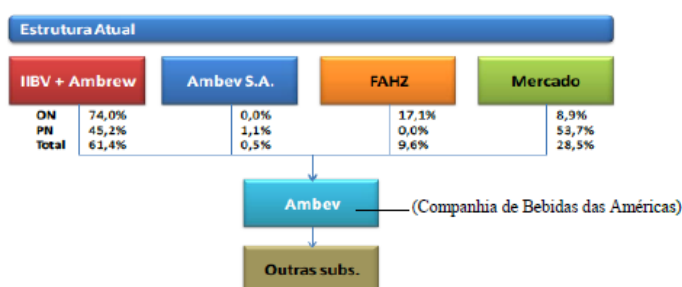
Foram apresentados **Recursos Voluntários** pela Ambev (e-fls. 2606-2742), pela FAHZ (e-fls. 2837-2862), pela Ambrew (e-fls. 2867-2892) e pela IIBV (e-fls. 2897-2921). Em razão da exclusão da responsabilidade da PwC e pelo valor exonerado à título de ajustes das multas de ofício entre 75% e 150%, o processo também chegou ao CARF para análise de **Recurso de Ofício**.

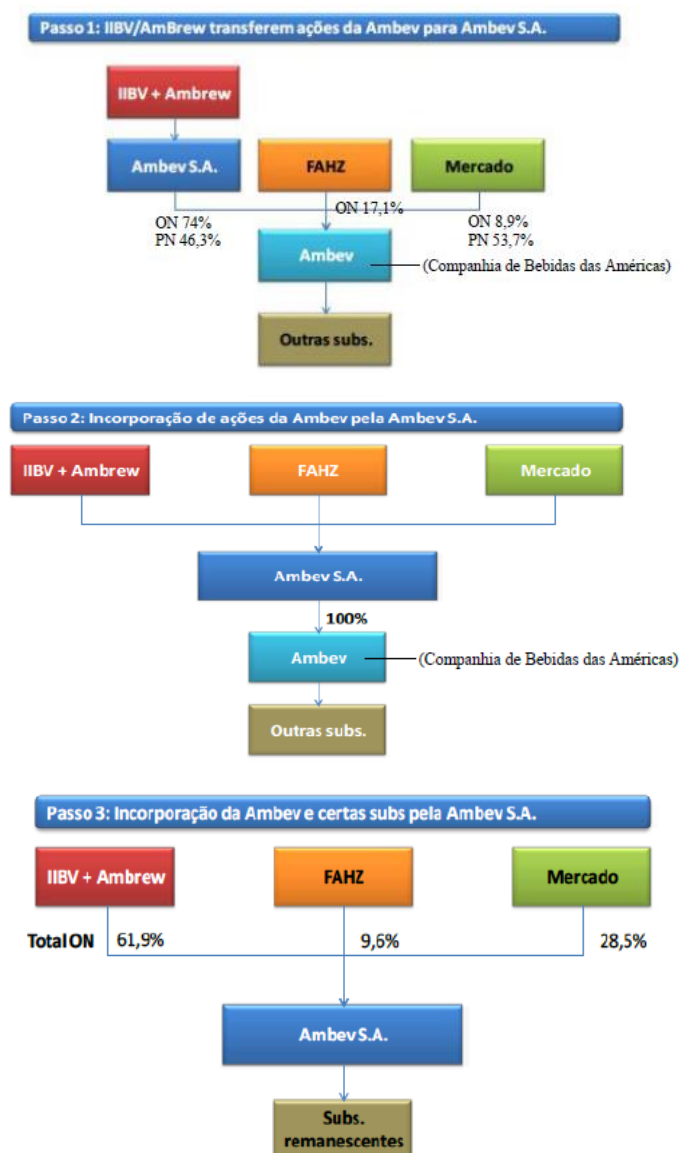
Para melhor compreensão do caso, trago resumidamente os principais fatos processuais abaixo:

a) Do TVF (e-fls. 1541-1669):

a.1) Sobre a operação, o ágio e a dedução de JCP:

- A Fiscalização verificou que a Ambev teria deduzido aproximadamente **R\$ 6 bilhões** das bases de cálculo de IRPJ e CSLL à título de **JCP**, no ano-calendário **2014**. Valor que era muito superior aos dos anos anteriores. O total da despesa de JCP de 2014 foi de R\$ 6.023.992.771. O PL utilizado para fins de apuração do JCP foi de R\$ 111.104.976.075,76 e a taxa de juros de longo prazo foi de 5%.
- A origem do aumento do JCP teria sido uma **reorganização societária** realizada pela Ambev no ano anterior, em **2013**. O resultado dessa nova organização resultou em aumento significativo do patrimônio líquido (“PL”) da sociedade que, por sua vez, possibilitou o aumento das despesas de JCP que foram pagas aos sócios em 2014. A reorganização foi proposta pela administração da Companhia de Bebidas das Américas visando transformar sua estrutura acionária de duas espécies de ações (ordinárias e preferenciais) para uma estrutura com espécie única de ações ordinárias.





- Segundo a Fiscalização, após a referida reorganização societária, não houve mudança de controle. Os mesmos que controlavam diretamente a Companhia de Bebidas, continuaram a controlar a Ambev.
- Dentro da operação de reestruturação realizada, e dos diversos detalhes narrados no TVF, por meio da migração para uma estrutura que contava com duas espécies de ações, para uma nova estrutura com apenas um tipo de ação, houve o aporte de valores integralizados no capital da Ambev.
- Ao mesmo tempo que se teve aumento de capital, **a Ambev reduziu o seu PL e o seu ativo em R\$ 85 bilhões**. Constatou assim em suas demonstrações arquivadas na CVM, conforme narrado do TVF (e-fl. 1549):

“Em AGE realizada em 30 de julho de 2013 foi aprovado o protocolo de Justificação da Incorporação de Ações aprovando a incorporação da totalidade das ações de emissão da Companhia de Bebidas pela Ambev S.A., exceto as ações de titularidade da incorporadora, nos termos do Protocolo e Justificação, pelo seu

valor econômico em 26 de abril de 2013. As ações da Companhia de Bebidas foram valorizadas e aportadas na Ambev S.A. pelo seu valor econômico em 26 de abril de 2013, perfazendo um valor de R\$ 97.054.802. **Conforme explicado na nota 18.d(6), no mesmo momento foi constituída uma provisão sobre o ágio gerado no montante de R\$ (85.242.633), uma vez que se trata de transações entre sócios no âmbito do IFRS 10 / CPC 36.** Este tratamento contábil foi replicado para a controladora, conforme determinado na ICPC 09.”

Abaixo também a nota explicativa 18.d(6):

“(d.6) Ajustes contábeis de transações entre sócios

Nas transações com sócios de um mesmo negócio que, mesmo quando realizadas entre pessoas totalmente independentes entre si, apresentarem fundamentação econômica válida e refletirem condições usuais de mercado, as normas contábeis aplicáveis entendem tais transações como ocorridas no âmbito de uma mesma entidade contábil. Desta forma, conforme determinado pelo IFRS 10 / CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, qualquer diferença entre o montante pelo qual a participação dos não-controladores esteja contabilizada e o valor justo da quantia recebida ou paga deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido atribuível aos controladores. Em relação às Demonstrações Individuais, a ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial, dispõe que estas Demonstrações Individuais devem refletir a situação desta controlada individual, mas sem perder de vista que ele está vinculado ao conceito da entidade econômica como um todo, incluindo os patrimônios da controladora e controlada, que portanto deveriam ser iguais. Diante disto, mesmo no caso em que a transação foi realizada entre partes com isenção de interesses e com efetivo desembolso na aquisição, **faz-se necessário um ajuste contábil nas Demonstrações Individuais equivalente à provisão do montante do ágio pago em contrapartida ao patrimônio da entidade, e com isto harmonizando-a às Demonstrações Consolidadas.** Na incorporação de ações dos não-controladores da controlada Companhia de Bebidas, **procedemos referido ajuste reconhecendo a contrapartida da provisão no montante do ágio nesta conta patrimonial.”**

- Na visão da fiscalização, **a postura contábil da Ambev não estava correta.** Não poderia ter sido reduzido o PL a débito da conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial (AAP). No TVF se refere que:

“A Interpretação Técnica ICPC 09 (R1) foi emitida para regular os efeitos, na demonstração individual da controladora, da consolidação exigida pelo CPC 36, porque, no Brasil, por exigência legal, os pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis são aplicáveis tanto nas demonstrações consolidadas quanto nas individuais, diferentemente das normais internacionais de contabilidade (IFRS) que focam exclusivamente nas consolidadas. Em síntese, a ICPC 09 (R1) afirma que as negociações subsequentes em que a controladora adquire dos sócios não controladores novos instrumentos

patrimoniais, sem que tenha havido alienação de controle, como foi o caso da incorporação de ações da Companhia de Bebidas, devem ser caracterizadas como transações entre a entidade e seus sócios e se assemelham à operação em que a entidade adquire suas próprias ações, à semelhança do que ocorre quando a entidade compra as suas próprias ações (ações em tesouraria).

A incorporação de ações, ainda de acordo com a Nota 18.d(6) da Ambev S.A., foi uma transação entre sócios que, numa visão de grupo, como a que procurou dar a Nota, são sócios de um mesmo patrimônio líquido (na acepção consolidada). Nessa acepção, a ICPC 09 determina que o ágio reconhecido na demonstração individual da “incorporadora” (Ambev S.A.) deve ser reduzido diretamente do PL, sem transitar por resultado, por ser uma transação de capital realizada entre sócios de um mesmo patrimônio líquido (visão consolidada). Com esse ajuste, a redução determinada pela interpretação técnica faz com que o PL da controladora fique idêntico ao PL consolidado.

Essa redução foi contabilizada pela fiscalizada a débito de ajustes de avaliação patrimonial (AAP), conta que registra o valor de mercado de determinados ativos e passivos em situações muito específicas. A redução determinada pela ICPC 09 (R1) nada tem a ver com valor de mercado. Além disso, seria um total disparate imaginar que as ações da Companhia de Bebidas teriam sido avaliadas por R\$ 97 bilhões e, no mesmo instante, sofressem uma redução de R\$ 85 bilhões decorrente de uma queda no valor de mercado.

Por ser uma transação de capital entre sócios de um mesmo patrimônio, a redução determinada pela ICPC 09 deveria ser a débito de reserva de capital. Como se verá, não existe qualquer ato legal ou infralegal que aponte que tal ajuste devesse ser a débito de AAP. A escolha pela conta AAP foi dolosa, pois trata-se de conta que não faz parte das contas que compõem o PL-base para o cálculo dos JSCP. Como o débito registrado nessa conta foi de R\$ 85 bilhões, o PL-base, com a exclusão dessa conta, ficou indevidamente majorado em R\$ 85 bilhões. Tivesse a contabilização seguido a lógica e a essência do CPC 36, a conta reserva de capital, conta em que a redução do PL deveria ter sido lançada, comporia (negativamente) o PL que serve de base para o cálculo do JSCP.”

- Nessa mesma linha, a Fiscalização aponta que a Ambev teria abandonado a política contábil do *custo precedente* (e-fl. 1552):

“O custo precedente foi aplicado na “contribuição” (integralização com ações da Companhia de Bebidas) feita por IIBV e Ambrew para o capital da Ambev S.A. em 17/06/2013 (Figura 3). No entanto, um mês e meio depois, quando da incorporação de ações da mesma Companhia de Bebidas, a Ambev S.A., em vez de seguir o custo precedente, valorizou as ações recebidas de FAHZ e mercado por um valor econômico, dando margem ao reconhecimento do ágio de R\$ 85 bilhões. Cabe reiterar que tanto a “contribuição” quanto a incorporação de ações foram

realizadas entre sociedades sob controle comum, ambas tiveram como objeto de negociação as ações da Companhia de Bebidas e o tempo entre ambas foi ínfimo.

Ao emitir suas ações por um valor econômico em troca das ações da Companhia e Bebidas, a fiscalizada abandonou a política do custo precedente, do contrário não seria reconhecido o goodwill de R\$ 85 bilhões. A justificativa de que a incorporação foi uma transação arm's length não faz sentido, já que os minoritários jamais poderiam, no mundo real, para além dos atos meramente formais, decidir sozinhos os rumos do grupo Ambev, ainda mais levando-se em conta que, por estarem fora do bloco de controle, não tinham poder político sobre a Companhia de Bebidas nem passaram a ter algum poder após passarem à condição de minoritários da Ambev S.A. Alie-se a isso o fato de que, numa negociação legítima, o vendedor sempre deseja vender pelo maior preço possível, contrariamente ao comprador, que sempre quer comprar pelo menor preço possível. No caso da incorporação de ações, quanto maior fosse o preço, melhor para ambos os lados, pois mais juros sobre o capital próprio seriam distribuídos para todos os acionistas, controladores e não controladores.”

- Além dessas considerações, a Fiscalização entendeu que **o ágio de R\$ 85 bilhões não poderia ser reconhecido**, pois se trataria de **ágio interno**. Considerou também que o fato de o bloco controlador não ter votado na AGE da incorporação das ações (ocorrida em 30/07/2013) teria sido apenas um artifício na tentativa de dar legitimidade à operação que resultou no ágio. É que nessa deliberação, apenas os minoritários votaram (8,9% das ações ordinárias) e, segundo a Fiscalização, não seria verossímil acreditar que uma decisão estratégica e de valores altíssimos ficariam a cargo dos minoritários da companhia. Abaixo a listagem dos votantes (e-fl. 1574):

	Nome	Votou	Não votou
1	Victorio Carlos De Marchi		x
2	Carlos Alves de Brito		x
3	Marcel Herrmann Telles		x
4	Roberto Moses Thompson Motta		x
5	Vicente Falconi Campos	x	
6	José Heitor Attilio Gracioso		x
7	Luis Felipe Pedreira Dutra Leite		x
8	Luiz Fernando Ziegler de Saint Edmond		x
9	Alvaro Antônio Cardoso de Souza	x	
10	Paulo Alberto Lemann		x

- No entendimento exarado no TVF, para que pudesse ocorrer o reconhecimento desse intangível, a condição era a de que houvesse uma combinação de negócios em que ocorresse a alienação de controle realizada numa transação entre partes independentes. **Na referida incorporação de ações, não houve alienação de controle, nem a transação teria ocorrido entre partes independentes**. Ainda que se pudesse admitir que a operação se deu entre partes independentes, o que se admite apenas por hipótese,

não teria havido alienação de controle – segundo a Fiscalização. A Companhia de Bebidas era controlada pelo mesmo bloco de controle que controla a Ambev S.A. (sucessora por incorporação da Companhia de Bebidas).

- Assim, a conclusão da Fiscalização é a de que o PL da Ambev foi artificialmente inflado, em uma operação que resultou no reconhecimento de um reconhecimento de um *goodwill* de R\$ 85 bilhões. Isso para que, ao mesmo tempo, fosse possibilitado o aumento significativo da dedução de JCP das bases de cálculo do IRPJ/CSLL.
- Além dessa conclusão, no sentido de glosar o JCP calculada sobre o valor de R\$ 85 bilhões na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2014, também restou claro que *“a fiscalizada, como se observa, não adotou nem o regime de caixa nem o de competência para deduzir suas despesas de JCP. Se tivesse adotado o regime de caixa, teria deduzido apenas as duas primeiras deliberações da Tabela 6; se adotado o regime de competência, as três últimas. Se tivesse adotado a data de aprovação do conselho, teria deduzido todas as quatro deliberações. Sem critério algum, deduziu tributariamente as três primeiras deliberações.”* Abaixo a Tabela 6 (e-fl. 1646):

Exercício	JSCP imputados aos dividendos mínimos	Data da Reunião do Conselho	Valor Em Reais	Pagamento
1 2013	2013	06/01/2014	2.412.164.506,15	23/01/2014
2 2014	2014	14/07/2014	1.569.242.027,00	28/08/2014
3 2014	2014	22/12/2014	2.042.587.000,00	14/01/2015
4 2014	2014	31/12/2014	1.508.372.000,00 (*)	30/01/2015

(*) Valor deduzido no ano-calendário de 2015

Tabela 6 – JSCP deliberados para o ano de 2014

- Assim, glosa de JCP está sumarizada na tabela abaixo:

Motivo da glosa	Em reais (R\$)
Descumprimento regime de competência	2.412.164.506,15
Excesso de JSCP por conta da retificação do PL em R\$ 85 bilhões	2.318.711.864,68
Total glosado	4.730.876.370,83

a.2) Sobre a multa de ofício qualificada:

- A Fiscalização aplicou multa de ofício de 150% por entender que houve **simulação, conluio e fraude**, conforme tipificação trazida nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Segundo constou no TVF:

“A **simulação** engendrada reside exatamente na aparência de transmissão da deliberação pela incorporação de ações aos minoritários. A incorporação de ações entre entidades do mesmo grupo não se sujeita a conflito de interesses dos acionistas controladores.” (e-fl. 1656).

“O **conluio** não foi apenas entre controladores e minoritários, todos conhecedores de que não havia conflito algum. Os próprios componentes do

bloco controlador fizeram uma combinação dolosa para fraudar o erário público. A FAHZ, componente do bloco de controle da Companhia de Bebidas e da Ambev S.A., seguiu a passividade dos outros acionistas do bloco na AGE deliberativa da incorporação de ações, mas teve suas próprias ações da Companhia de Bebidas incorporadas a valor econômico pela Ambev S.A.” (e-fl. 1657).

“A fraude também fica caracterizada quando, independentemente da discussão sobre o inexistente conflito de interesses, a Ambev S.A. registra, a débito da conta de ajustes de avaliação patrimonial, a redução do PL determinada pela ICPC 09 (R1) para ser realizada na demonstração individual da controladora.” (e-fl. 1660).

“Conclui-se, de todo o exposto, que a multa qualificada disposta no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, cuja natureza é administrativa, e não penal, lavrada com fulcro nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, contém a simulação entre as suas hipóteses qualificadoras. No presente caso, houve não apenas **simulação**. Houve também **conluio e fraude**, o que vincula a autoridade administrativa a lavrar a multa de ofício com a qualificação estipulada em lei.” (e-fl. 1661).

a.3) Sobre a multa isolada decorrente da falta de recolhimento das estimativas mensais:

- Em razão das glosas relativas ao JCP, houve o recálculo das estimativas mensais. É que nesse ano-calendário (2014), a Ambev apurou estimativas com base em balanço ou balancete suspensão ou redução. Tal recálculo fez com que as despesas de JCP – antes deduzidas pela Ambev – fossem novamente acrescidas às bases de cálculo mensais do IRPJ e da CSLL (e-fl. 1661):

Período de Apuração	MULTAS ISOLADAS - IRPJ - ANO-CALENDÁRIO 2014											
	jan14	fev14	mar14	abr14	mai14	jun14	jul14	ago14	set14	out14	nov14	dez14
Glosas efetuadas												
Instituições do processo 16561.720095/2014-11 (a)	50.000,00	80.000,00	110.000,00	140.000,00	170.000,00	200.000,00	230.000,00	260.000,00	290.000,00	320.000,00	350.000,00	380.000,00
Instituições do processo 16561.720119/2013-33 (b)	31.783.414,80	63.566.829,60	95.350.244,40	127.133.659,20	158.917.074,00	190.700.488,80	222.483.903,60	254.267.318,40	286.050.733,20	317.834.148,00	349.617.562,80	381.400.977,60
Instituições do processo 16561.720092/2018-53 (c)	0,00	28.489.649,00	52.979.298,00	79.468.947,00	105.958.596,00	132.448.245,00	158.937.894,00	185.427.543,00	211.917.192,00	238.406.841,00	264.896.490,00	291.386.139,00
Instituições do processo 16561.720045/2019-05 (d)	2.412.164.506,15	4.824.329.013,30	7.236.493.520,45	9.648.658.027,60	12.060.822.534,75	14.472.987.041,90	16.885.151.549,05	19.297.316.056,20	21.709.480.563,35	24.121.645.070,50	26.533.809.577,65	28.945.974.084,80
Total acumulado das glosas mensais (f) = (a) + (b) + (c) + (d) + (e)	2.442.997.920,95	90.136.478,60	148.439.842,40	206.742.806,20	285.045.670,00	323.348.733,80	1.950.893.824,80	439.954.861,40	498.257.925,20	548.256.691,64	580.070.106,44	2.385.886.699,77
Recálculo da base de cálculo												
Base de cálculo informada na ECF (Registro M300) (g)	(2.589.628.236,99)	(1.449.728.891,42)	(1.173.008.170,18)	(909.741.736,98)	(1.040.962.285,40)	(702.708.074,10)	(2.787.025.370,55)	(2.389.972.134,67)	(3.525.758.985,53)	(2.456.254.187,34)	(2.491.859.218,74)	(569.883.527,02)
Novo base de cálculo resultante das glosas (h) = (f) + (g)	(1.146.630.316,04)	(1.359.592.212,82)	(1.024.568.627,78)	(702.999.132,78)	(1.775.916.595,40)	(379.359.340,30)	(836.131.545,95)	(1.891.014.213,27)	(3.027.591.068,33)	(1.906.907.496,70)	(1.911.859.112,30)	1.815.903.172,75
IRPJ mensal apurado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	273.990.475,91
IRPJ adicional 15% (i) = (h) x 15%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	152.839.317,28
IRPJ total apurado (k) = (h) + (i)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	426.829.793,19
Deduções												
Deduções (ECF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ a pagar (ECF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ de meses anteriores (ECF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Instituições de pagamento nos processos anteriores	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Instituições de pagamentos de meses anteriores apuradas neste processo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total de deduções (m)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Multa mensal que deixou de ser paga (n) = (k) - (m)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	426.829.793,19
Multa pela falta de recolhimento da estimativa de IRPJ = (n) x 50%												213.414.896,59

Período de Apuração	MULTAS ISOLADAS - CSLL - ANO-CALENDÁRIO 2014											
	jan14	fev14	mar14	abr14	mai14	jun14	jul14	ago14	set14	out14	nov14	dez14
Glosas efetuadas												
Instituições do processo 16561.720095/2014-11 (a)	50.000,00	80.000,00	110.000,00	140.000,00	170.000,00	200.000,00	230.000,00	260.000,00	290.000,00	320.000,00	350.000,00	380.000,00
Instituições do processo 16561.720119/2013-33 (b)	31.783.414,80	63.566.829,60	95.350.244,40	127.133.659,20	158.917.074,00	190.700.488,80	222.483.903,60	254.267.318,40	286.050.733,20	317.834.148,00	349.617.562,80	381.400.977,60
Instituições do processo 16561.720092/2018-53 (c)	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48	7.568.449,48
Instituições do processo 16561.720045/2019-05 (d)	2.412.164.506,15	4.824.329.013,30	7.236.493.520,45	9.648.658.027,60	12.060.822.534,75	14.472.987.041,90	16.885.151.549,05	19.297.316.056,20	21.709.480.563,35	24.121.645.070,50	26.533.809.577,65	28.945.974.084,80
Total acumulado das glosas mensais (f) = (a) + (b) + (c) + (d) + (e)	2.451.566.370,41	71.215.279,06	103.028.893,86	134.842.108,66	166.655.523,48	198.468.938,28	1.789.524.380,08	262.095.767,86	293.809.182,66	325.722.597,46	357.536.012,46	1.863.324.605,59
Recálculo da base de cálculo												
Base de cálculo informada na ECF (Registro M300) (g)	(2.589.637.075,00)	(1.449.758.909,76)	(1.130.835.158,18)	(840.938.474,00)	(845.674.288,71)	(580.938.536,43)	(2.638.788.658,96)	(2.202.817.994,47)	(3.332.185.420,28)	(2.248.558.170,38)	(2.280.955.803,18)	(569.883.527,02)
Novo base de cálculo resultante das glosas (h) = (f) + (g)	(1.138.070.704,59)	(1.378.541.630,70)	(1.027.806.264,32)	(706.096.365,34)	(779.018.765,23)	(382.467.598,15)	(849.264.278,88)	(1.939.722.226,61)	(3.039.376.237,62)	(1.923.816.572,92)	(1.922.419.790,92)	1.815.903.172,75
CSLL total apurada (k) = (h) x 5%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	90.795.156,38
Deduções												
Deduções (ECF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ a pagar (ECF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ de meses anteriores (ECF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Instituições de pagamento nos processos anteriores	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.847.168,76
Instituições de pagamentos de meses anteriores apuradas neste processo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total de deduções (m)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.847.168,76
CSLL mensal que deixou de ser paga (n) = (k) - (m)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	160.375.846,49
Multa pela falta de recolhimento da estimativa de CSLL = (n) x 50%												80.187.923,25

a.4) Da responsabilidade tributária

- Todos os responsáveis solidários estão fundamentados em **interesse comum**, de acordo com o art. 124, I, do CTN.
- Em relação aos acionistas **IIBV, Ambrew e FAHZ**, assim está fundamentado do TVF (e-fl. 1665):

DOCUMENTO VALIDADO

IIBV, Ambrew e FAHZ eram as acionistas que formavam o bloco que controlava a Companhia de Bebidas e a Ambev S.A. (DOC 29C). São as responsáveis tributárias solidárias por terem agido diretamente em todos os ilícitos apontados ao longo do presente termo. Não cabe dúvida de que as três tinham interesse comum no reconhecimento, pela Ambev S.A., do ágio de R\$ 85 bilhões sobre o qual os JSCP foram calculados. Participaram ativamente da simulação, uma vez que alegaram um conflito de interesse inexistente, abstendo-se de votar na AGE de 30 de julho de 2013 da Companhia de Bebidas. Como largamente discutido, os controladores mostraram indiscutível conduta dolosa no reconhecimento artificialioso do ágio pela Ambev S.A., pois, sem o consentimento de todas, a simulação não seria possível.

(...)

IIBV, Ambrew e FAHZ são responsáveis solidários de acordo com o inciso I do art. 124 do CTN, pois todas possuíam interesse comum no ágio ilegitimamente reconhecido pela Ambev S.A., no momento da incorporação das ações da Companhia de Bebidas, companhias controladas diretamente pelas três, que, em AGE da “incorporada”, simularam um conflito de interesses inexistente e sem o qual o intangível não seria reconhecido, tampouco, por conseguinte, a parte da despesa de JSCP que foi obtida com base naquele ágio.

- Em relação à auditoria externa **PwC**, assim está fundamentado do TVF (e-fl. 1666):

Se a auditoria tivesse emitido uma opinião adversa ou com ressalva, a Ambev não teria seguido com a fraude contábil.

Não houve ressalvas com relação às demonstrações individuais nem às consolidadas. Segundo o parecer da PwC, “As demonstrações contábeis individuais”, nelas incluída a contabilização destituída de sentido lançada a débito de AAP no valor de R\$ 85 bilhões, “apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia em 31 de dezembro de 2013, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Torna-se ainda mais grave a situação da auditoria quando se constata que, entre os 15 serviços prestados por ela, além dos de auditoria externa, está o de consultoria tributária. Diante de uma contabilização de tamanho valor e de tremenda repercussão tributária, lançada a débito do PL sem que qualquer prática contábil adotada no Brasil pudesse corroborá-la, a ausência de ressalva só pode ser explicada pela concomitância entre os serviços de auditoria e de consultoria tributária. Houve cometimento doloso, omissivo e consciente, de ato ilícito da PricewaterhouseCoopers. Com a omissão da auditoria, a fiscalizada pôde evidenciar ao público (e ao Fisco) demonstracontções contábeis deformadas por uma fraude contábil, mas “atestadas” como sãs pela auditoria. Sem a omissão da auditoria, a fraude contábil da fiscalizada não se concretizaria. Há um evidente nexos causal em sua participação omissiva e consciente no resultado prejudicial

causado ao Fisco pela contabilização fraudulenta constante da contabilidade da fiscalizada.

b) Do Acórdão Recorrido (e-fls. 2502-2574):

b.1) Sobre a operação, o ágio e a dedução de JCP:

- A decisão de primeira instância entendeu que um ágio oriundo de operação mantida entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo societário, que possuía mesmo controle acionário não poderia, em linha de princípio ser contabilizado como ágio tal como se o mesmo tivesse sido oriundo de partes independentes.
- Em relação ao conflito de interesses, a decisão analisou os precedentes invocados pelos sujeitos passivos, e concluiu pela correção do posicionamento adotado pela Fiscalização, de que os pareceres e atos da CVM não conteriam previsão que recomendasse o absentismo dos controladores na participação em assembleia.
- Considerando o contexto fático e o CPC 15, a decisão recorrida entendeu que, quando estamos diante de ágio por expectativa futura, que é oriundo de combinação de negócios sob o mesmo controle, não há como entender pela aplicação da referida norma contábil como fundamento válido para gerar efeitos contábeis e econômicos. O entendimento seria de que a questão ligada ao suposto conflito de interesses foi voltada para tentar demonstrar que a combinação de negócios seria entre partes independentes.
- Em relação à distribuição de JCP realizadas em 2014, referente a 2013 e 2014, não haveria disposição normativa que assim autorizasse. Logo, estaria correta a glosa, pois não foi observado o regime de competência.

b.2) Sobre a multa de ofício qualificada:

- No entendimento do Acórdão recorrido, a intenção por trás de toda a combinação de negócios realizada era a de criação do ágio, com as alterações na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, com o objetivo de ter reflexos na apuração do JCP. Assim, concluiu pela correção da aplicação da multa de ofício qualificada.
- Uma única exceção foi feita, o que levou ao ajuste da cobrança:

De fato, a parte do crédito tributário lançado decorrente do descumprimento do regime de competência na contabilização dos JCP (infração confirmada anteriormente neste Voto - item III) não é afetada pelos motivos que justificaram a aplicação da multa qualificada, devendo-lhe ser aplicada a multa de 75% própria para os casos da espécie. (e-fl. 2560)
- Assim, a aplicação da multa qualificada restou apenas sobre os fatos decorrentes das condutas que a Fiscalização – e o Acórdão Recorrido – entenderam como dolosas. Abaixo estão as indicações do recálculo no Acórdão Recorrido:

Com base na tabela constante do TVF (fl. 1650), que identifica o valor tributável separadamente pelo motivo da glosa dos JCP, pode ser explicitada a seguinte relação percentual:

Motivo da glosa	Em reais (R\$)	Relação %
Descumprimento regime de competência	2.412.164.506,15	50,99
Excesso de JSCP por conta da retificação do PL em R\$ 85 bilhões	2.318.711.864,68	49,01
Total glosado	4.730.876.370,83	100

Considerando os autos de infração lavrados do IRPJ e da CSLL, tomando por base o valor principal do tributo lançado, inclusive do adicional no caso do IRPJ, a consolidação da aplicação da multa de ofício de 75% e 150%, de forma proporcional aos percentuais indicados na tabela acima, pode ser apresentada conforme se segue (valores expressos em R\$):

CÁLCULO DA MULTA IRPJ

Período de Apuração	Vencimento	Relação %	Imposto e Adicional	Multa (%)	Valor da Multa
2014	31/03/2015	50,99	603.068.465,37	75	452.301.349,02
2014	31/03/2015	49,01	579.650.627,33	150	869.475.941,00
Total		100	1.182.719.092,70		1.321.777.290,02

CÁLCULO DA MULTA CSLL

Período de Apuração	Vencimento	Relação %	CSLL	Multa (%)	Valor da Multa
2014	31/03/2015	50,99	217.104.647,53	75	162.828.485,65
2014	31/03/2015	49,01	208.674.225,84	150	313.011.338,76
Total		100	425.778.873,37		475.839.824,41

b.3) Sobre a multa isolada decorrente da falta de recolhimento das estimativas mensais:

- O Acórdão recorrido entendeu que não havia como afastar o fato de que não houve o pagamento das estimativas mensais, nem quando se chegou ao final do período. Refutou a jurisprudência trazida nas defesas, sob o entendimento que elas produzem efeitos somente em relação às partes que integram o processo. Por tais razões, manteve a aplicação da multa.

a.4) Da responsabilidade tributária

- Em relação à responsabilidade tributária, a mesma foi afastada apenas em relação à PwC. Segundo o Acórdão Recorrido, não havia nos autos elementos que atestasse que a postura da PwC estaria em conluio com a Ambev, com vistas a lesar o Fisco ou obter ganho com a operação.
- Entendeu que houve falhas na auditoria, mas que isso não configuraria, por si só, interesse comum.

c) Da existência de Recurso de Ofício

- Assim constou na decisão de primeira instância (e-fls 2504/2505):
 “Em razão da exoneração de parte do crédito tributário lançado e da exclusão da Pricewaterhousecoopers Auditores Independentes (PwC) do pólo passivo do lançamento, submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), de acordo com o art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e Portaria MF. nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de

recurso de ofício, cumprindo esclarecer que, no caso, este acórdão só será definitivo após o julgamento em segunda instância.”

d) Dos Recursos Voluntários

d.1) Recurso Voluntário da Ambev (e-fls. 2606-2742):

- *Em relação à legitimidade do ágio:* argumentou que a combinação de negócios é legítima, e que houve inequívoca configuração de conflito de interesses. Afirmar também que, de acordo com pareceres juntados, a interpretação do CPC 15 resguarda o seu direito de contabilização do ágio, argumentando novamente que não se tratava de ágio interno.
- *Em relação à dedutibilidade de JCP:* afirma que a jurisprudência pátria autoriza a sua dedutibilidade em relação a períodos pretéritos. Subsidiariamente, argumentou que, ainda que se admita que o fundamento da fiscalização estivesse correto, o valor glosado é superior ao que seria devido.
- *Prejudicialidade em relação aos processos administrativos fiscais nºs. 16561.720119/2017-33 e 16561.720062/2018-53:* cujo contencioso foi instaurado pela contribuinte e que, segundo ela, o presente processo dependeria de decisões finais daqueles. Segundo a Recorrente (e-fls. 2720-2721):

“Do simples exame dos autos de infração que deram origem a este processo administrativo, verifica-se que em seus cálculos o i. Fiscal autuante não considerou o prejuízo fiscal e base negativa da CSLL do próprio período-base, nada tendo sido por ele compensado a este título.

Embora o TVF seja silente quanto aos valores correspondentes ao prejuízo fiscal (R\$ 559.883.527,02) e base de cálculo negativa (R\$ 361.988.013,90) do período autuado, não trazendo qualquer justificativa da razão pela qual a fiscalização deixou de compensar os referidos valores com o IRPJ e CSLL exigidos mediante os autos de infração em questão, a Recorrente em demonstração de sua boa-fé informa que aqueles valores foram objeto de compensação de ofício em autos de infração anteriores (processos nº 16004.720262/2017-41, 16561.720119/2017-33 e 16561.720062/2018-53).

(...)

Contudo, os autos de infração de IRPJ e CSLL que deram origem aos processos nº 16561.720119/2017-33 e 16561.720062/2018-53 foram devidamente impugnados pelo Recorrente e objeto de recursos administrativos, ainda pendentes de decisão final (docs. 09 e 10 da impugnação).

Assim, estando aqueles lançamentos com sua exigibilidade suspensa os valores exigidos por meio do presente auto de infração tampouco poderão ser exigidos enquanto não proferidas decisões finais naqueles feitos. Isto porque, vindo a ser acolhidos aqueles recursos e cancelados os autos de infração lavrados serão automaticamente restabelecidos não só aqueles prejuízos, mas também prejuízos

de anos anteriores igualmente objeto de compensação de ofício naqueles feitos, que deverão então ser compensados com os valores tributáveis que, admite-se apenas para argumentar, eventualmente sejam mantidos no presente feito.

Deste modo, verifica-se no caso a manifesta prejudicialidade dos julgamentos finais dos processos nº 16561.720119/2017-33 e 16561.720062/2018-53 em relação à presente cobrança, **tendo em vista a parcela que seria absorvida por aqueles valores adicionais de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL que mesmo se mantidos os lançamentos não poderá ser exigida enquanto não houver decisão final naqueles feitos.”**

- *Alegação de insubsistência da cobrança de juros e multa*, com fundamento no art. 100 do CTN.
- *Em relação à multa isolada*: entende que não é válida a cobrança da multa em relação do não pagamento das estimativas. Aponta que, quando a estimativa é calculada com base em balancete suspensão/redução, não existiria uma obrigação de recolhimento do imposto devido ao final do período do ano-calendário, mas uma única obrigação de mesmo valor e prazo de pagamento.
- *Alega o não cabimento da concomitância da multa isolada com multa de ofício*.

c.2) Recurso Voluntário da FAHZ (e-fls. 2837-2862):

- *Em relação à responsabilidade com fundamento no art. 124, I, do CTN*: alega sua inaplicabilidade, e subsidiariamente, caso aplicável, fundamenta que a sua responsabilidade estaria limitada apenas à parcela desse débito relativa ao “excesso de JCP”.
- *Argumenta que houve conflito de interesses no caso*, e que a Fiscalização teria partido de uma premissa de posicionamentos antigos e superados da CVM sobre essa matéria, além de argumentar sobre as razões que envolvem os principais precedentes sobre esse tema.

d.3) Recurso Voluntário da Ambrew (e-fls. 2867-2892):

- Traz os mesmos argumentos e razões já trazidos no Recurso Voluntário da FAHZ.

d.4) Recurso Voluntário da IIBV (e-fls. 2897-2921):

- Traz os mesmos argumentos e razões já trazidos no Recurso Voluntário da FAHZ e Ambrew.

e) Das contrarrazões da Fazenda Nacional (e-fls 2927-3034)

e.1) Sobre a operação, o ágio e a dedução de JCP:

- A Procuradoria afasta a argumentação da defesa sobre a operação, no sentido de que se a combina de negócios envolveu acionistas minoritários que não compunham o Grupo Ambev, o ágio dessa operação não poderia

ser tratado como ágio interno. Também afasta a alegação de que os procedimentos contábeis adotados pela Ambev estariam corretos.

- Como a operação se deu entre sociedades submetidas ao mesmo controle, a argumentação da defesa não merecia procedência. Isso porque, a operação teria como partes entidades sob o mesmo controle e, tais controladores estão presentes em ambos os polos do negócio societário. Por esta razão, o que teria ocorrido seria uma operação intragrupo ou negócio conjunto na terminologia do Pronunciamento Técnico CPC n. 18.
- Em relação aos procedimentos contábeis, a Procuradoria entende que a conta AAP não é a adequada para realização do ajuste (redução) necessário alegado na defesa:

“A eleição da conta AAP para realização do ajuste contábil foi instrumental para que o ágio de transação de capital operasse indevidos efeitos tributários, pois permitiu que o referido valor impactasse a base de cálculo dos juros sobre capital próprio.”

- A Procuradoria indica – no mesmo sentido do TVF e do Acórdão de primeira instância – que em outras operações intragrupo, a Ambev havia adequadamente utilizado a política do custo precedente. Porém, na combinação de negócio, optou por utilizar o valor de mercado para registro da incorporação das ações, o que violaria as regras contábeis.
- Quando ao JCP e o desrespeito ao regime de competência, argumenta que a Solução de Consulta nº 329/2014 já determinava a obrigatoriedade de observância da competência para dedução. Da mesma forma, a Solução de Consulta COSIT nº 45/2018 atualizou a fundamentação da antiga, a partir das alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014, Instruções Normativas RFB nº 1.515/2014 e 1.700/2017, contudo, sem mudar o resultado do posicionamento da Fiscalização, que seguiu pela indedutibilidade do JCP relativo a anos anteriores.
- Em relação aos aspectos de erros quantitativos da exação, a Procuradoria se posiciona no sentido de que a Recorrente Ambev não trouxe documentos que dessem suporte às novas informações e alterações que demonstrariam o erro de cálculo.

e.2) Sobre a prejudicialidade em relação aos outros PAFs

- Nesse ponto, a Procuradoria repisa o que constou no Acórdão da DRJ, no sentido de que (e-fls 3007):

“Especificamente quanto ao processo nº 16561.720062/2018-53, ainda que venha ser confirmada a redução da multa de ofício para o percentual de 75%, tal fato não interfere nas apurações dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL, que são afetadas apenas na hipótese de alteração do valor principal lançado. Registre-se ainda que, em consulta ao e-Processo, há registro de Recurso Especial e Agravo propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) pendentes de decisão.

Em relação ao processo nº 16561.720119/2017-33, também em consulta ao e-Processo, verifica-se que o Acórdão prolatado deu provimento parcial ao recurso da contribuinte para reduzir o percentual da multa de ofício para 75%, sem interferência, portanto, na recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, devendo ser aguardada toda a tramitação até o trânsito em julgado do processo.”

e.3) Sobre a qualificação da multa de ofício:

- A Procuradoria argumentou que em casos semelhantes ao presente, a jurisprudência do CARF seria reiterada no sentido de que é cabível a qualificação.
- Destacou que o dolo, neste caso, poderia ser aferido pela manifestação da vontade das partes, em razão de ter escolhido “realizar o ajuste” da transação na conta AAP, para que o ágio operasse efeitos fiscais com o fim de beneficiar a companhia.

e.4) Sobre a Responsabilidade de AMBREW, IIBV e FAHZ

- Fundamentou que a responsabilidade do art. 124, I, do CTN relaciona os conceitos de interesse comum, interesse jurídico e interesse econômico. Citou o Parecer Normativo COSIT RFB nº 4/2018, além da jurisprudência pátria sobre o tema, no sentido de que todos os que estariam envolvidos na fraude, teriam a responsabilização assim reconhecida:
“O entendimento do CARF é no sentido de que participam do ilícito aqueles que realizam as atividades em infração à Lei e também a aqueles que se beneficiam do ilícito.”

e.5) Sobre a cumulação da multa de ofício com a multa isolada

- A Procuradoria sustentou a possibilidade de cumulação, trazendo à baila a reiterada jurisprudência do CARF, no sentido de que, depois da alteração legislativa realizada em 2007, tal cumulação passou a ser possível.

Após, a PGFN requereu (e-fls. 3046-3058) a juntada da documentação do Ofício n.1/2022/CVM/SNC; Parecer Técnico n. 1/2022-CVM/SNC/GNC e o Parecer Técnico n. 80/2022-CVM/SEP/GEA-5, os quais foram devidamente juntados (e-fls. 3060-3096). Logo, após, a PGFN apresentou manifestação (fls. 3046-3059). Também apresentou manifestação a Ambev (e-fls 3100-3101 e 3170-3187).

É o relatório.

VOTO

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Relatora.

Da admissibilidade do laudo produzido pela Deloitte juntado a Recurso Voluntário a respeito do cálculo do JCP e da conversão do julgamento em diligência.

Entendo que deve ser submetida à deliberação desta Turma a possibilidade de juntada de novos documentos em sede recurso antes da análise do mérito deste caso, pois trata-se de questão prejudicial para o mérito. É que, ao interpor o seu Recurso Voluntário, a Recorrente Ambev trouxe aos autos laudo produzido pela empresa de auditoria Deloitte (e-fls 2791-2834), visando comprovar um dos seus argumentos recursais. Para melhor avaliarmos a pertinência e a possibilidade de juntada desse laudo, esclareço o ponto controvertido pela Recorrente a seguir.

A Ambev se insurge em relação ao trabalho realizado pela Fiscalização na quantificação das bases de JCP desde a sua Impugnação. Segundo ela:

(...) a fiscalização simplesmente subtraiu do montante do patrimônio líquido da Recorrente apurado ao final do ano-calendário (R\$ 111.104.976.075,76) o valor do “ágio” (R\$ 85.242.632.829,39), apurando o patrimônio líquido que em seu entender seria correto, de R\$ 25.862.343.246,37. Sobre o resultado obtido, aplicou a Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) daquele período (5%), concluindo que a Recorrente poderia ter deduzido no máximo R\$ 1.293.117.162,32, a título de JCP, glosando a diferença de R\$ 2.318.711.864,68 (R\$ 3.611.829.027,00 – R\$ 1.293.117.162,32):

Na planilha de fl. 2163 (doc. 08 da impugnação da Ambev), a impugnante indicou o “Calculo Fiscal” em consonância com os dados por ela fornecidos, conforme foi assim retratado:

Calculo Fiscal

	Valor
PL utilizado pela Cia	111.104.976.075,57
Valor lançado em AAP	85.242.632.829,38
PL Líquido	25.862.343.246,19
TJLP	5%
JCP	1.293.117.162,31

Em sua linha de argumentação, entende que a glosa ocorreu de forma excessiva, pois: (i) o cálculo não considerou a variação *pro rata dia* da TJLP e (ii) não considerou que na conta de AAP também foram creditados valores relativos ao ágio e ativo imobilizado. O referido laudo trata desses pontos e está sendo juntado neste momento do processo justamente em razão da decisão de primeira instância ter entendido que os cálculos por ela juntados na Impugnação não podiam ser confrontados com o valor apurado pela Fiscalização, pois não havia maiores explicações sobre as fontes dos dados apresentados (e-fls 2554-2555):

Quanto à planilha de fl. 2163 (reproduzida abaixo), a impugnante apresentou cálculos considerando alterações no PL ao longo do ano de 2014 (positivas ou negativas), apurando um limite de JCP de R\$1.320.845.796,07, maior que o apurado pela fiscalização.

(...)

Contudo, foram consignados valores consolidados do PL sem indicação das fontes das informações para confirmação dos dados apresentados, da natureza das alterações, das datas precisas dos eventos para fins do cálculo pro rata dia da TJLP

e dos critérios aplicados (método linear ou exponencial), o que impossibilita a validação da apuração feita nessas condições.

Não há, portanto, como confrontar o valor apurado pela fiscalização com base em informações prestadas pela contribuinte em atendimento à intimação com o cálculo apresentado na planilha de fl. 2163.

Assim, considerando que, no momento da sua Impugnação, a Recorrente já havia demonstrado sua postura para cumprir com o seu ônus de prova, apresentado elementos mínimos do seu direito alegado já em sede de Impugnação, entendo que o laudo juntado às e-fls. 2791 à 2833 devem ser admitidos.

As informações ali contidas são relevantes para análise dos argumentos de defesa. Ali há **dois pontos** relevantes a serem avaliados.

O **primeiro**, seria no sentido de demonstrar que o cálculo de JCP realizado pela Recorrente Ambev estaria correto, de acordo com planilha e anexos. O **cálculo correto** do JCP é aquele que considera a variação diária da TJLP (e-fl. 2802):

Cálculo dos JSCP – ano calendário 2014					
Mês	Saldo Inicial	Mutações	Saldo Final	TJLP Mensal ^a	Juros Mês
jan-14	118.220.120.944	(3.052.369.038)	115.167.751.905	0,43420%	508.116.324
fev-14	115.167.751.905	10.685.238	115.178.437.144	0,39064%	449.890.627
mar-14	115.178.437.144	(913.323.582)	114.265.113.561	0,43079%	496.052.604
abr-14	114.265.113.561	7.497.132	114.272.610.693	0,41520%	474.409.965
mai-14	114.272.610.693	16.900.309	114.289.511.002	0,42729%	488.278.522
jun-14	114.289.511.002	4.457.965	114.293.968.967	0,41183%	470.668.574
jul-14	114.293.968.967	147.486.674	114.441.455.641	0,42382%	484.422.922
ago-14	114.441.455.641	11.620.262	114.453.075.902	0,42207%	483.023.786
set-14	114.453.075.902	4.946.069	114.458.021.971	0,40679%	465.581.583
out-14	114.458.021.971	(53.961.205)	114.404.060.766	0,41864%	479.148.533
nov-14	114.404.060.766	10.684.875	114.414.745.641	0,40349%	461.608.908
dez-14	114.414.745.641	45.395.289	114.460.140.930	0,41524%	475.091.006
TOTAL		(3.759.980.014)		5%	5.736.293.354

Já o **segundo** ponto, caso se fossem adotadas as premissas da fiscalização, o cálculo da Fiscalização estaria errado. Com base naquelas premissas, o valor de JCP compreenderia **R\$ 1.474.161.712**, e não os R\$ 1.293.117.162 apurado pela fiscalização. A diferença entre os dois resultados é de **R\$ 181.044.550**. Vejamos (e-fl. 2803):

Mês	Saldo Inicial	Mutações	Saldo Final	Taxa de Juros Mensal ^a	Juros Mês
jan-14	32.977.487.944	(3.052.369.038)	29.925.118.905	0,43420%	137.991.892
fev-14	29.925.118.905	10.685.238	29.935.804.144	0,39064%	116.900.410
mar-14	29.935.804.144	(913.323.582)	29.022.480.561	0,43079%	128.835.726
abr-14	29.022.480.561	7.497.132	29.029.977.693	0,41520%	120.484.703
mai-14	29.029.977.693	16.900.309	29.046.878.002	0,42729%	124.043.746
jun-14	29.046.878.002	4.457.965	29.051.335.967	0,41183%	119.617.474
jul-14	29.051.335.967	147.486.674	29.198.822.641	0,42382%	123.146.030
ago-14	29.198.822.641	11.620.262	29.210.442.902	0,42207%	123.240.864
set-14	29.210.442.902	4.946.069	29.215.388.971	0,40679%	118.821.201
out-14	29.215.388.971	(53.961.205)	29.161.427.766	0,41864%	122.287.343
nov-14	29.161.427.766	10.684.875	29.172.112.641	0,40349%	117.664.503
dez-14	29.172.112.641	45.395.289	29.217.507.930	0,41524%	121.127.821
TOTAL		(3.759.980.014)		5%	1.474.161.712

De acordo com o laudo da Deloitte, a diferença é reflexo de duas escolhas realizadas pela Fiscalização: **(i)** contas contábeis não consideradas na base de cálculo; e **(ii)** simplificação do cálculo pela fiscalização ao não considerar o saldo inicial das contas de patrimônio

líquido que compõem a base de cálculo dos JCP nem a movimentação dessas contas, usando apenas o saldo contábil que constou ao final do ano calendário de 2014.

Dessa forma, há no laudo a demonstração de que a base de cálculo adotada pela Fiscalização estaria equivocada por não incluir no cálculo: **(i)** reservas de lucros especificamente no que diz respeito às contas de incentivos fiscais e de lucros acumulados do exercício anterior; e **(ii)** reservas de capital relativas a plano de opção de ações e gastos com emissão de ações. Caso fossem incluídos, o efeito dessas contas, incluindo a respectiva movimentação, corresponde a R\$ 173.261.317. Ainda conclui que: *“a parcela adicional de R\$ 7.783.233 que totaliza os R\$ 181.044.550 decorre da metodologia aplicada para a determinação dos JSCP”* (e-fl.2804).

Justamente por esses dois pontos estares ligados à contabilização das bases de JCP, que é uma das infrações ora discutidas, e que a esse Conselho é vedada a prolação de decisões condicionadas, **entendo que é adequado converter o presente julgamento em diligência para que a Unidade de Origem traga suas observações sobre a correção do trabalho realizado pela Fiscalização no TVF e o que foi trazido pelo laudo da Deloitte.**

É que, em um primeiro momento, parece que a variação *pro rata dia* não teria sido observada quando da lavratura do Auto de Infração. Ao que parece, a TJLP teria sido aplicada de *forma linear* e não exponencial – o que realmente poderia resultar em um excesso de exigência tributária nestes autos (de acordo com o período do cálculo). O próprio Acórdão Recorrido, ao responder a esse argumento, não o enfrenta diretamente, apenas indica que a apuração fiscal tomou por base as informações prestadas pela própria contribuinte em resposta ao Termo de Intimação nº 01 e no Doc. 08 da Impugnação (e-fl. 2163). Além disso, o laudo é detalhista ao demonstrar a diferença de valores do cálculo de JCP, ainda que esse Conselho adote as suas premissas de cálculo.

Assim, **voto por converter o feito em diligência**, para que a Unidade de Origem analise o laudo juntado no Anexo 03 do Recurso Voluntário (e-fls 2791-2834) e verifique, de acordo com o que determina o art. 9º da Lei nº 9.249/1995:

- a) O cálculo do JCP realizado pela Fiscalização na atuação fiscal considerou a variação pro rata dia da TJLP?
- b) O valor de JCP de R\$ 1.293.117.162,00 está correto?
 - b.1) Foram incluídos nesse cálculo reservas de lucro e de capital da Recorrente Ambev?
 - b.2) O cálculo da Fiscalização considerou o saldo inicial das contas de patrimônio líquido e as movimentações, ou apenas o saldo contábil verificado ao final do período?
- c) Indicar demais observações que entender pertinente.

Caso seja necessária a juntada de documentação para responder a qualquer um dos quesitos, a Unidade deverá intimar a Recorrente Ambev para juntar a documentação pertinente em prazo razoável.

Após a finalização da diligência, a Recorrente Ambev e demais Responsáveis deverão ser intimadas para que possam se manifestar no prazo de 30 dias. Posteriormente, com ou sem a manifestação da Recorrente e Responsáveis, os autos deverão retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Ante o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos acima.

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó