



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720016/2022-71
ACÓRDÃO	1101-001.369 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO

A Lei 9.532/97 permite ao contribuinte adquirir participações societárias mediante a interposição de empresas veículo, assegurando-lhe a amortização fiscal do ágio, inexistindo razões para demonizar sua utilização. A opção pela realização de investimentos societários mediante a interposição de empresa veículo necessária ou útil à estratégia de negócios do contribuinte não representa, por si só, infração à lei, com ou sem os reflexos tributários decorrentes da amortização do ágio.

Defenestrar a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intenção, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado. Buscar o ágio não é ilícito, salvo nos casos de demonstração de simulação ou outro tipo de patologia intencional que justifique a desconstituição do ato em si.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO. LIMITES.

O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido, em cada período de apuração, não poderá exceder o montante do imposto de renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluídos na apuração do lucro real.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. ESTIMATIVAS. POSSIBILIDADE.

O imposto pago no exterior pode ser compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro e no caso de pagamento do imposto no mês de dezembro com base na receita bruta e acréscimos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

No caso em tela, aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, já que ambos compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga (Relator) e Edmilson Borges Gomes que davam provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

Sala de Sessões, em 14 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª TURMA/DRJ09 (ACÓRDÃO 109-019.706, e-fls. 2575 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela autuada, mantendo os créditos tributários constituídos (AC 2017).

Resumo do Relatório Fiscal (TVF, e-fls. 2243 e ss.)

1. Introdução:

O relatório fiscal analisa a dedutibilidade tributária do ágio fiscal originado da aquisição da **CND HOLDINGS** (Bahamas) pela Ambev Brasil Bebidas S.A. (**ABB**), CNPJ 73.082.158/0001-21, no AC 2017.

A **ABB** foi incorporada pela **Ambev** S.A. ("**Ambev**" ou "**fiscalizada**"), CNPJ 07.526.557/0001-00, em 02/01/2014, tornando esta última a sucessora para fins de sujeição passiva.

2. Contexto da Operação:

A aquisição da **CND HOLDINGS** visava a uma aliança estratégica entre o **grupo Ambev** e a dominicana **E. León Jimenes S.A. (ELJ)** no mercado caribenho de cervejas.

A operação envolveu a criação de duas holdings pela **ELJ**: **CND HOLDINGS** (Bahamas) e **Tenedora** CND, S.A. (República Dominicana).

3. Cronologia dos Fatos Relevantes:

11/04/2012:

Criação da **CND HOLDINGS** e da **Tenedora** (esta criada em 28/03/12) pela **ELJ**, com integralização de 50% da participação na CND (83,54%) em cada uma.

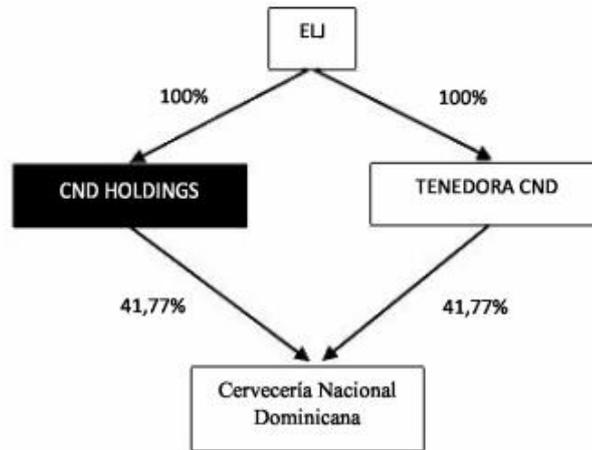


Figura 2 – Integralização de ELJ na CND HOLDINGS e na TENEDORA CND com a participação na Cerveceria Nacional Dominicana, na proporção de 50% para cada uma, dias antes da celebração do contrato de aquisição da CND HOLDINGS

14/04/2012

ELJ vende a **CND HOLDINGS** para a **ABB** por R\$ 2.041.671.775,00 (03 dias após a criação da CND HOLDINGS).

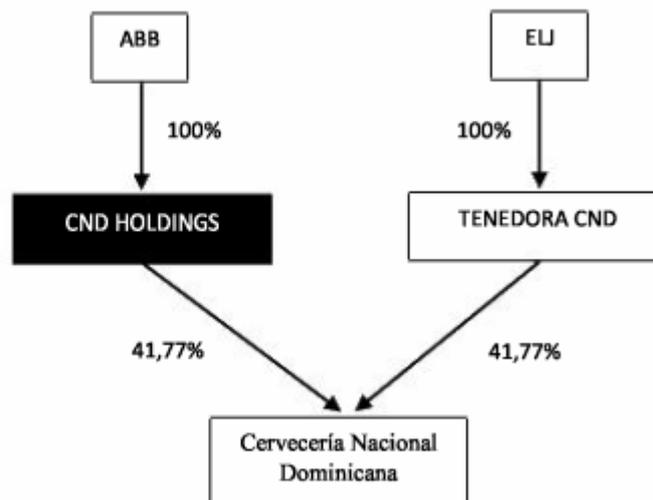


Figura 3 – Aquisição da CND HOLDINGS pela Ambev Brasil Bebidas (14/4/2012)

11/05/2012

A **CND HOLDINGS** integraliza suas ações da **CND** no capital da **Tenedora**, recebendo em troca ações classe B da Tenedora.

A **Monthiers S.A. ("Monthiers") (Uruguai)**, empresa do grupo Ambev, integraliza ações da Companhia Cervecer AmBev Dominicana S.A. ("**Ambev Dominicana**") no capital da Tenedora, recebendo 1 ação classe B.

A **Monthiers** vende essa ação para a **CND HOLDINGS** por valor irrisório.

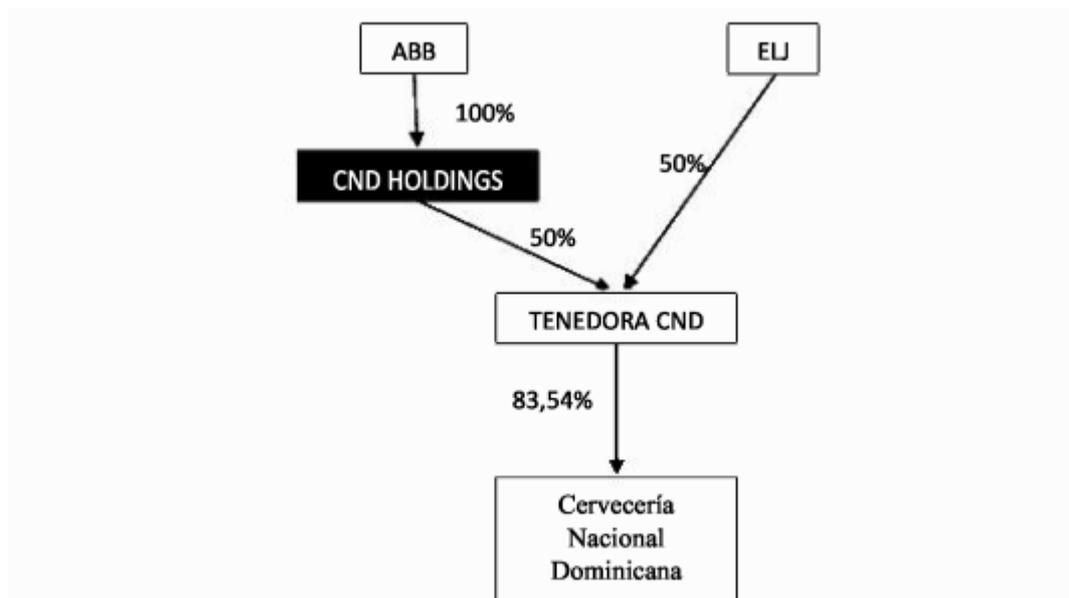


Figura 4 – Transferência das ações da Cerveceria Nacional da CND HOLDINGS para a Tenedora (11/5/2012)

12. Como se observa na Figura 4, o controle da Cerveceria Nacional passa a ser exercido pelos dois grupos por meio da Tenedora, situação que permanece até hoje. Ou seja, o controle de 83,54%, que era exercido pela ELJ, passou a ser exercido conjuntamente pela CND HOLDINGS e ELJ, por meio da Tenedora.

01/12/2012:

A ABB incorpora a CND HOLDINGS, registrando um ágio fiscal de R\$ 1.947.111.141,00, fundamentado em “rentabilidade futura”.

02/01/2014:

A ABB é incorporada pela Ambev.

4. Fundamentação da Autuação:

A Autoridade Fiscal aponta três vícios que tornam o ágio fiscal indedutível:

4.1. Simulação, Conluio e Falta de Propósito Negocial:

- A Autoridade Fiscal argumenta que a CND HOLDINGS foi interposta dolosamente, sem propósito negocial, para permitir a amortização do ágio fiscal no Brasil. A falta de explicação plausível para a criação da CND HOLDINGS, a breve permanência das ações da CND em seu patrimônio e a rápida incorporação pela ABB, indicam simulação e conluio entre a Ambev e a ELJ.
- questiona a ausência de *due diligence* por parte da ABB, considerando o valor da transação e a criação da CND HOLDINGS três dias antes da assinatura do contrato.
- A cláusula contratual que isenta a ELJ de pagar os “Impostos de Transferência” nas Bahamas, local de constituição da CND HOLDINGS, reforça a tese de conluio.
- aponta que a estruturação societária foi antieconômica e desprovida de lógica, servindo apenas para gerar economia tributária indevida no Brasil.

- A falta de propósito negocial e a simulação, segundo , violam o art. 167 do Código Civil, tornando a aquisição da CND HOLDINGS nula.
- argumenta que a simulação também viola o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal) e o princípio da isonomia, além de ferir a função social da propriedade e dos contratos, a boa-fé objetiva e o princípio do enriquecimento sem causa.
- conclui que a despesa de amortização do ágio não é “necessária, usual ou normal”, nos termos do art. 299 do RIR/99, e que a simulação autoriza o lançamento de ofício, conforme o art. 149, VII, do CTN.

4.2. Fundamentação Econômica Incorreta do Ágio:

- A Autoridade Fiscal contesta a fundamentação do ágio em “rentabilidade futura”, alegando que parte do ágio se refere a marcas, as quais não são amortizáveis.
- argumenta que a escolha do fundamento econômico do ágio não é uma prerrogativa do contribuinte, devendo seguir a essência econômica da transação.
- confronta o laudo fiscal (DOC 19) e o laudo contábil (DOC 51), ambos elaborados pela KPMG, que avaliam a CND na mesma data-base (30/04/2012). O laudo fiscal, utilizado para fins tributários, fundamenta o ágio em “rentabilidade futura”, enquanto o laudo contábil aloca parte do preço pago a marcas.
- argumenta que o laudo fiscal é inverídico, pois o ágio por rentabilidade futura é um valor residual, calculado após a alocação do preço pago aos demais ativos.
- defende que a doutrina contábil, o Decreto-Lei 1.598/77, a Lei 6.404/76 e a Instrução CVM 1/78 exigem uma ordem de alocação para se chegar ao ágio por rentabilidade futura.
- argumenta que a Lei 11.638/07 e o conceito de “fair value” não alteram a natureza residual do ágio por rentabilidade futura, nem autorizam a inclusão de marcas nesse ágio.
- conclui que a inclusão de marcas no ágio por rentabilidade futura viola o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia.
- identifica R\$ 475.600.902,00 em marcas indevidamente incluídas no ágio fiscal, com base no laudo contábil (DOC 51).

4.3. Inclusão Indevida do Pagamento da Monthiers:

- A Autoridade Fiscal aponta que a ABB incluiu no cálculo do seu ágio fiscal o pagamento de R\$ 263.346.770,00 feito pela Monthiers com ações da Ambev Dominicana, em troca de 1 ação classe B da Tenedora.
- argumenta que o ágio pago pela Monthiers não pode ser amortizado no Brasil, pois a empresa é uruguaia e o pagamento se refere à aquisição de ações da Tenedora, e não da CND HOLDINGS.
- questiona a contabilização da Ambev Dominicana como investimento da ABB, considerando que a Ambev Dominicana nunca foi controlada pela ABB.
- aponta que a ABB registrou o pagamento da Monthiers como um ganho por variação percentual na participação no capital da Ambev Dominicana, o que é incabível, e que esse ganho foi excluído da apuração do lucro real, conforme o art. 428 do RIR/99.

- conclui que a inclusão do pagamento da Monthiers no ágio fiscal da ABB configura fraude e declaração falsa.
- calcula o ágio fiscal da ABB em R\$ 1.692.350.247,00, após excluir o pagamento da Monthiers e ajustar o valor do PL da CND HOLDINGS.

5. Multa Qualificada:

- aplica a multa de ofício qualificada de 150%, com base no art. 44, §1º, da Lei 9.430/96, em razão da simulação, fraude e conluio.
- argumenta que a simulação, a fundamentação incorreta do ágio e a inclusão do pagamento da Monthiers configuram sonegação (art. 71 da Lei 4.502/64), fraude (art. 72 da Lei 4.502/64) e conluio (art. 73 da Lei 4.502/64).
- defende que a multa qualificada é de natureza administrativa, e não penal, e que a simulação, embora não expressamente prevista nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, está incluída no conceito de fraude.

6. Multa Isolada:

- aplica a multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL de janeiro a outubro de 2017, em razão da glosa das amortizações do ágio e da dedução indevida do imposto pago no exterior.
- argumenta que a dedução do imposto pago no exterior só é permitida na apuração anual do lucro real, quando os lucros do exterior são adicionados à base de cálculo, conforme os arts. 25 e 26 da Lei 9.249/95, os arts. 77, 79 e 87 da Lei 12.973/2014 e os arts. 8º, 25 e 30 da IN RFB 1.520/2014.
- cita o Manual de Orientação do Leiaute da ECF e os Acórdãos CARF nº 1401-004.116, nº 1401-004-117, nº 1401-004.118 e nº 1401-004.119, que vedam a dedução do imposto pago no exterior nas estimativas mensais.

A Autoridade Fiscal lança de ofício o crédito tributário de IRPJ e CSLL, referente ao AC 2017, glosando a amortização do ágio originado da aquisição da CND HOLDINGS pela ABB.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicada em razão da simulação, fraude e conluio. A multa isolada de 50% incide sobre as estimativas mensais de janeiro a outubro de 2017, em razão da glosa das amortizações do ágio e da dedução indevida do imposto pago no exterior. A Ambev é responsabilizada pelos tributos e multas da ABB, na qualidade de sucessora.

Resumo do Acórdão de Impugnação nº 109-019.706 – 1ª TURMA/DRJ09

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Ambev S.A. contra autos de infração de IRPJ, CSLL e multa isolada, relativos ao AC 2017. A autuação questiona a dedutibilidade do ágio fiscal originado da aquisição da CND HOLDINGS (Bahamas) pela Ambev Brasil Bebidas S.A. (ABB), incorporada pela Ambev em 02/01/2014.

A autuação se baseia na glosa da amortização do ágio fiscal, na aplicação da multa qualificada de 150% e na aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, em razão da glosa do ágio e da dedução indevida de imposto pago no exterior.

Resumo dos Fatos:

A Ambev, por meio da ABB, adquiriu participação na Cerveceria Nacional Dominicana S.A. (CND) em 2012. A operação envolveu a criação de duas holdings: CND HOLDINGS e Tenedora CND, S.A. (Tenedora).

A ABB adquiriu a CND HOLDINGS, que posteriormente integralizou suas ações da CND no capital da Tenedora.

A ABB incorporou a CND HOLDINGS em 01/12/2012, registrando um ágio fiscal de R\$ 1.947.111.141,00, fundamentado em “rentabilidade futura”.

Fundamentação da Decisão:**Do Ágio:**

Simulação e Falta de Propósito Negocial: O relator concorda com a Autoridade Fiscal, concluindo que a CND HOLDINGS foi uma “empresa veículo” criada sem propósito negocial, com o intuito de gerar o ágio fiscal. A rápida integralização das ações da CND na Tenedora e a posterior incorporação da CND HOLDINGS pela ABB reforçam a tese de simulação.

Efetiva Existência da Pessoa Jurídica: O relator cita o Acórdão CARF nº 1401-002.725, que exige um mínimo de elementos materiais para caracterizar a existência de uma sociedade empresária, mesmo que seja uma *holding*. A ausência de substância material da CND HOLDINGS a torna uma “simulação, um nada jurídico”.

Despesas Inerentes à Atividade Empresarial: O relator destaca que a amortização do ágio, como despesa operacional, deve ser “necessária, usual ou normal” no tipo de transações da empresa (art. 299 do RIR/99). A artificialidade da operação torna a despesa indedutível.

Simulação e Lançamento de Ofício: O relator reconhece a simulação como elemento fundamental para a glosa do ágio e a aplicação da multa qualificada. A simulação autoriza o lançamento de ofício, conforme o art. 149, VII, do CTN.

Do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 e da Fundamentação Econômica do Ágio:

Interpretação do art. 7º da Lei nº 9.532/1997: O relator discorda da impugnante, entendendo que a Lei nº 9.532/1997 busca coibir planejamentos tributários abusivos, exigindo que o ágio tenha fundamento econômico e que haja “confusão patrimonial” entre investidora e investida.

Fundamentação Econômica do Ágio: O relator concorda com a Autoridade Fiscal, afirmando que a escolha do fundamento econômico do ágio não é livre, devendo refletir a realidade da transação. O laudo contábil (DOC 51) comprova que parte do ágio se refere a marcas, as quais não podem ser amortizadas como “rentabilidade futura”.

Princípio da Especialidade: O relator cita a Solução de Consulta Cosit nº 03/2016, que aplica o princípio da especialidade para determinar o tratamento tributário do ágio. A norma específica para ativos intangíveis (inciso II do art. 7º da Lei nº 9.532/1997) deve prevalecer sobre a norma geral de rentabilidade futura.

Da Jurisprudência Administrativa:

Eficácia das Decisões Administrativas: O relator destaca que as decisões administrativas não possuem eficácia normativa, exceto nos casos de súmula

vinculante (art. 113 da Lei nº 11.196/2005). Os acórdãos do CARF não vinculam o julgador, tendo eficácia restrita aos casos concretos.

Da CSLL – Tributação Reflexa:

CSLL Reflexa: O relator aplica à CSLL o mesmo entendimento do IRPJ, considerando que ambos os tributos compartilham a mesma base de cálculo (lucro líquido) e que a glosa do ágio impacta ambos.

Da Multa Qualificada:

Simulação e Fraude: O relator reconhece a simulação como elemento intrínseco à fraude, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

Prova da Simulação: destaca que a prova da simulação se dá por indícios, considerando a natureza do ato simulado.

Conduta Dolosa: conclui que a Ambev agiu com dolo, ao estruturar a operação de forma artificial para obter a amortização do ágio.

Reincidência: constata a reincidência da Ambev na prática de atos simulados, com base no processo nº 16561.720094/2020-73, o que justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme a nova redação do art. 44, §1º, VII, da Lei nº 9.430/1996, dada pela Lei nº 14.689/2023.

Da Multa Isolada:

Natureza das Estimativas Mensais: O relator reconhece a natureza tributária das estimativas mensais, mas destaca que a compensação com IR pago no exterior só é permitida na apuração anual do lucro real, quando os lucros do exterior são adicionados à base de cálculo.

Dedução do IR Pago no Exterior: cita o art. 30, §§ 8º a 10, da IN RFB 1.520/2014, que limita a dedução do IR pago no exterior ao valor do imposto devido no Brasil sobre os lucros do exterior.

Manual da ECF: destaca que o Manual da ECF veda a compensação do IR pago no exterior nas estimativas mensais de janeiro a novembro, permitindo apenas na estimativa de dezembro, caso seja apurada com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Inaplicabilidade da Solução de Consulta Interna nº 19/2011: afasta a aplicação da Solução de Consulta Interna nº 19/2011, pois esta trata da restituição ou compensação de estimativas pagas indevidamente, e não da dedução do IR pago no exterior.

Conclusão:

O relator julga improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, a multa qualificada de 150% e a multa isolada. A decisão se baseia na simulação, na falta de propósito negocial da CND HOLDINGS, na fundamentação incorreta do ágio e na dedução indevida do imposto pago no exterior nas estimativas mensais.

Transcrevo o relatório da decisão recorrida que resume os fatos até aquele momento.

Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 2577 e ss.)

1. Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ, CSLL e Multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas (fls. 2370 a 2389), relativos ao ano-calendário de 2017, em

virtude da dedução indevida de encargos de amortização de ágio na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, nos valores de:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	82.550.359,00
Juros de Mora	23.188.395,84
Multa Proporcional	123.825.538,50
Multa Exigida Isoladamente	353.891.393,97
Valor do Crédito Apurado	583.455.687,31
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Contribuição	29.726.769,24
Juros de Mora	8.350.249,47
Multa Proporcional	44.590.153,86
Multa Exigida Isoladamente	190.369.170,99
Valor do Crédito Apurado	273.036.343,56
Crédito tributário do processo em R\$	856.492.030,87

2. O relato das verificações efetuadas pela Fiscalização encontra-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2243 a 2369).

Do Procedimento Fiscal

3. A ação fiscal iniciou-se com a ciência pela empresa do Termo de Intimação nº 01-A (fl. 2228), no qual a contribuinte foi intimada, em 19/08/2022, a apresentar documentos considerados necessários ao desenvolvimento da auditoria fiscal. Além disso foram utilizados documentos apresentados anteriormente, relativos ao processo nº 16561.720119/2017-33 (inclusive as intimações lavradas no curso daquele procedimento fiscal e as respectivas respostas enviadas pela fiscalizada), que analisou os anos-calendário de 2012 a 2016.

4. Sobre as operações que originaram o ágio em questão, de acordo com a Fiscalização, a “... aquisição da *CND HOLDINGS* veio na esteira da aliança do grupo Ambev com a dominicana *E. León Jimenes S.A. ('ELJ S.A.' ou 'ELJ')* no mercado caribenho de cervejas. A *CND HOLDINGS* foi utilizada como meio para aquisição de 50% do controle de 83,54% exercido pela *ELJ* sobre a *Cervecería Nacional Dominicana S.A.* As linhas gerais dessa aquisição foram divulgadas no relatório 20-F da Ambev S.A. (DOC 3) relativo ao exercício social de 2013”:

“Em 2003 e no primeiro trimestre de 2004, expandimos nossa presença na América Latina por meio de uma série de aquisições estabelecendo uma base de apoio em vários mercados de bebidas, tais como América Central, Peru, Equador e República Dominicana. Em 2012, concluímos operação de formação de aliança estratégica com E. León Jimenes S.A., que detinha 83,5% da Cervecería Nacional Dominicana S.A., ou CND, para criar a companhia de bebidas líder no Caribe por meio da combinação de seus negócios na região”.

5. Destaca que, para não haver “... confusão com nomes e siglas, ‘CND’, na transcrição acima, é a Cervecería Nacional Dominicana. Em trecho adiante do mesmo 20-F, explica-se mais detalhadamente como se deu aquela aquisição, bem como de outras aquisições feitas aos minoritários da Cervecería”:

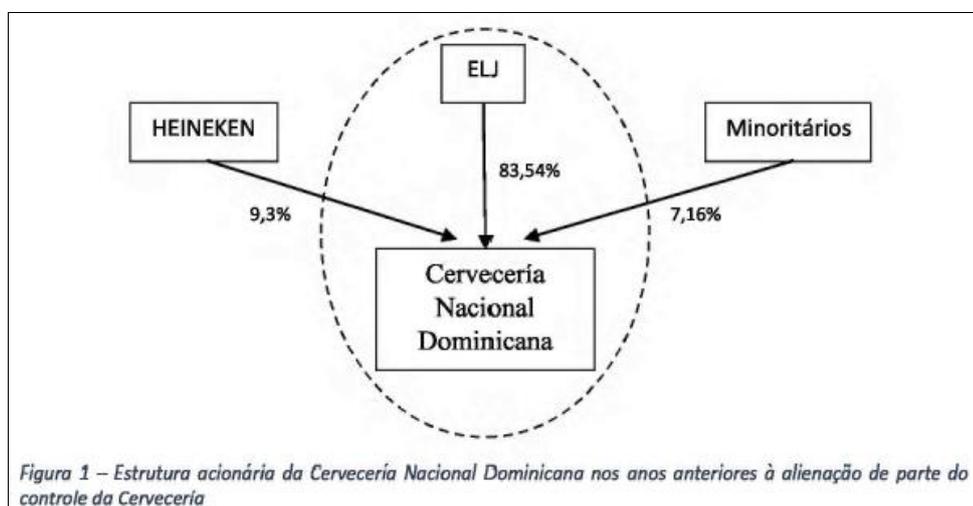
“Em 11 de maio de 2012, concluímos operação de formação de aliança estratégica com E. León Jimenes S.A., que detinha 83,5% da CND, para criar a companhia de bebidas líder no Caribe por meio da combinação de seus negócios na região. Nossa participação indireta inicial na CND foi adquirida por meio de pagamento em dinheiro bem como conferência da Ambev Dominicana. Separadamente, adquirimos participação adicional de 9,3% na CND da Heineken N.V., ocasião em que a Ambev passou a ser titular de uma participação indireta total de 51% na CND. Em 2012 e 2013, adquirimos participações adicionais na CND, conforme estabelecido nos termos de negociação de 2012 do nosso investimento nessa empresa. Em 31 de dezembro de 2013, éramos titulares de uma participação indireta total de 55,0% na CND”.

6. O referido relatório “... não desce a minúcias sobre como foi formalizada a aliança entre o grupo Ambev e ELJ. Segundo trecho de outro 20-F, de 2012, a empresa do grupo Ambev que fez o pagamento à ELJ foi a Ambev Brasil Bebidas”:

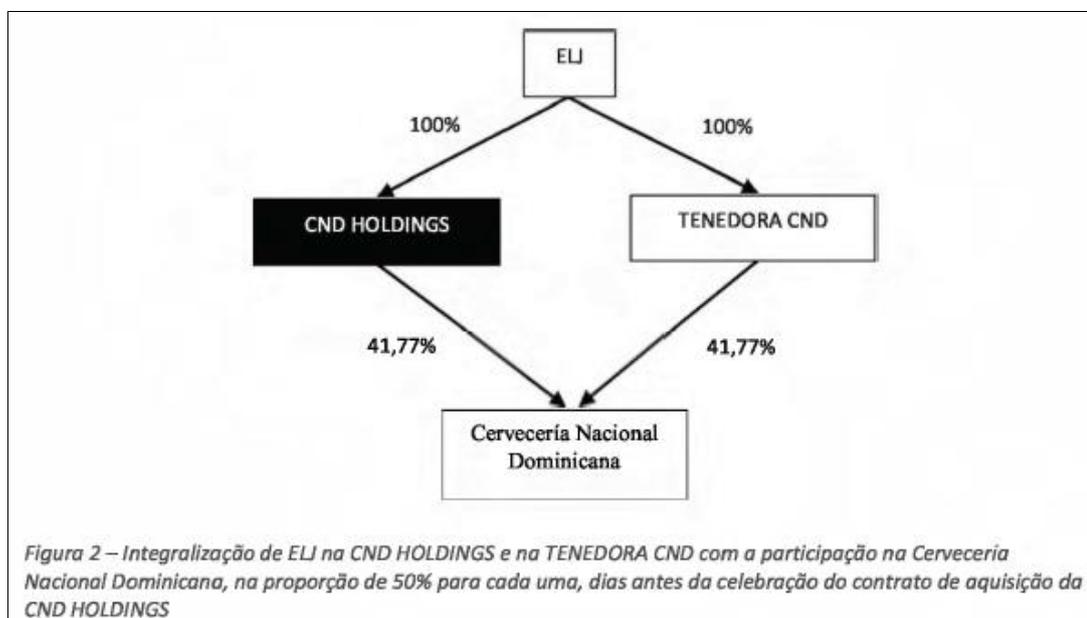
“Em 11 de maio de 2012, a Ambev Brasil Bebidas S.A. (‘Ambev Brasil’), uma subsidiária integral, de capital fechado, da Companhia, concluiu uma transação para formar uma aliança estratégica com a E. León Jimenes S.A. (‘ELJ’), que detinha 83,5% da Cervecería Nacional Dominicana S.A. (‘CND’), para criar uma empresa líder de bebidas no Caribe através da combinação de seus negócios na região. A participação inicial indireta da Ambev Brasil na CND foi adquirida por um pagamento de US\$ 1,0 bilhão (R\$ 2,0 bilhões) e pela contribuição da Ambev Dominicana. Em outra operação, a Ambev Brasil adquiriu uma participação adicional na CND de 9,3%, que pertencia à Heineken N.V. (‘Heineken’), por US\$ 237 milhões em 17 de maio de 2012, data de fechamento, quando a Ambev Brasil passou a deter uma participação indireta total na CND de aproximadamente 51%”.

7. O trecho acima, segundo a Autoridade Fiscal, “... claramente dá a entender que a Ambev Brasil Bebidas fez o pagamento em dinheiro e contribuiu com as ações da Ambev Dominicana na negociação com ELJ. Não se fala qual empresa foi adquirida indiretamente. Aliás, nenhum documento público arquivado pela Ambev explicita o que exatamente a Ambev Brasil Bebidas (ABB) teria adquirido. Apenas por meio dos documentos coletados no curso da fiscalização, obteve-se a informação de que a participação indireta na aquisição de controle da Cervecería Nacional Dominicana pela ABB foi, formalmente, a CND HOLDINGS (ainda que, em essência, não tenha sido)”.

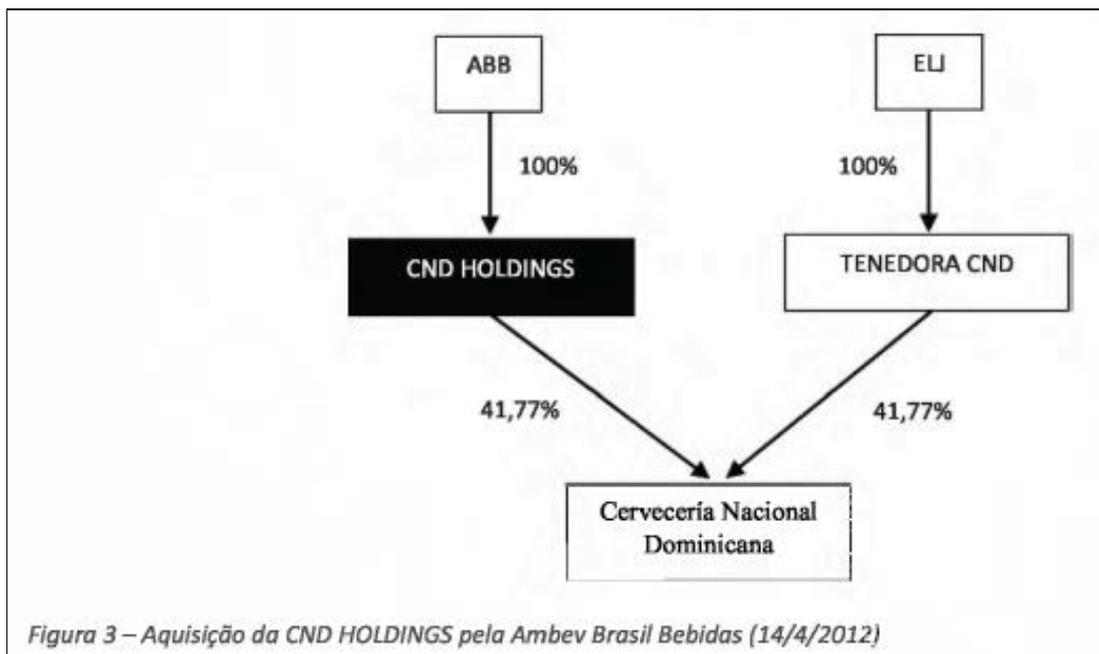
8. Nesse sentido, a “... *CND HOLDINGS* surgiu na estrutura da *ELJ* três dias antes da assinatura do contrato que selou a aliança entre os dois grupos. Antes do aparecimento da *CND HOLDINGS*, a estrutura de controle da *Cerveceria Nacional Dominicana* era a seguinte”:



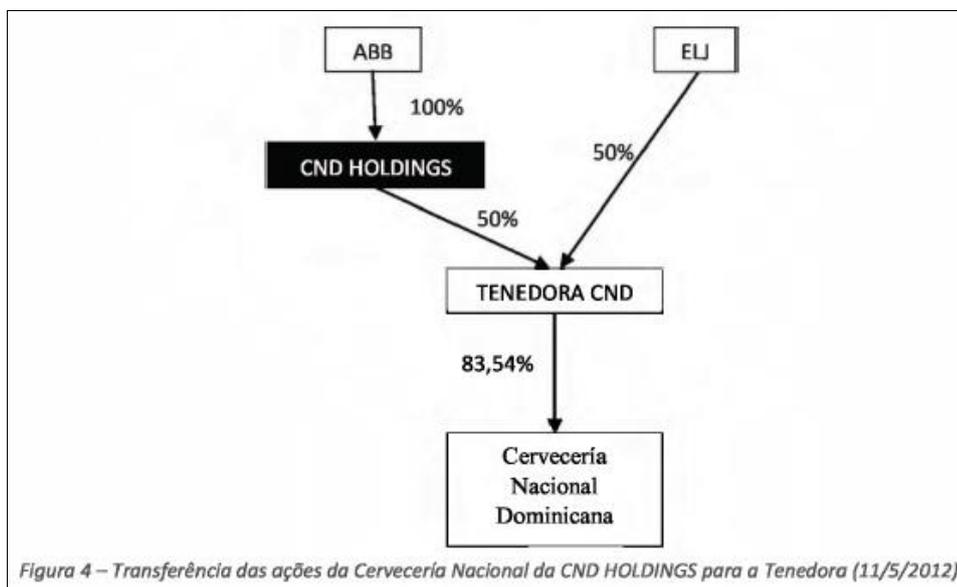
9. Criada em 11/04/2012, a *CND HOLDINGS* juntamente com a *Tenedora*, outra holding criada poucos dias antes (28/3/2012), revelaram-se pessoas jurídicas “... *interpostas entre a ELJ e a Cerveceria Nacional Dominicana*. *ELJ* criou as duas empresas integralizando, em cada uma, 50% da participação (83,54%) detida na *Cerveceria Nacional Dominicana*. Assim ficou a configuração do grupo *ELJ* imediatamente antes da alienação da *CND HOLDINGS* ao grupo *Ambev*”:



10. Em 14 de abril de 2012, “... *apenas 3 dias após a criação da CND HOLDINGS, ELJ a aliena para a Ambev Brasil Bebidas*. Assim, *ELJ* alienou metade do controle da *Cerveceria Nacional Dominicana* por meio da alienação da *CND HOLDINGS*”.



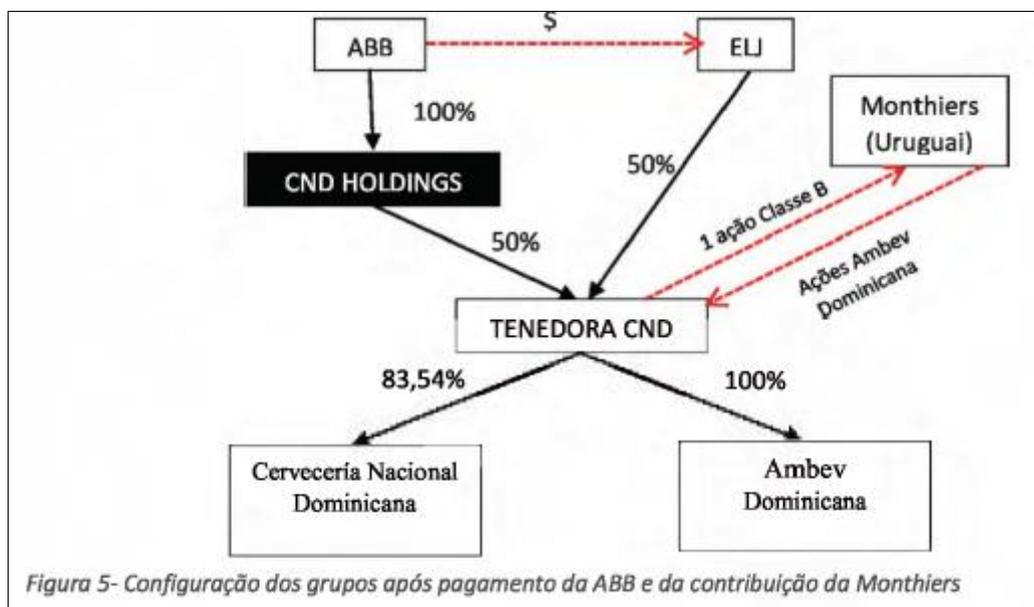
11. Apenas 27 dias depois de ter nas mãos as ações da Cerveceria Nacional Dominicana, em 11/05/2012, “... a CND HOLDINGS as integraliza pelo mesmo valor no capital da Tenedora (da figura abaixo, não consta a Ambev Dominicana, citada nos trechos do 20-F, pois há uma particularidade que será logo adiante discutida)”:



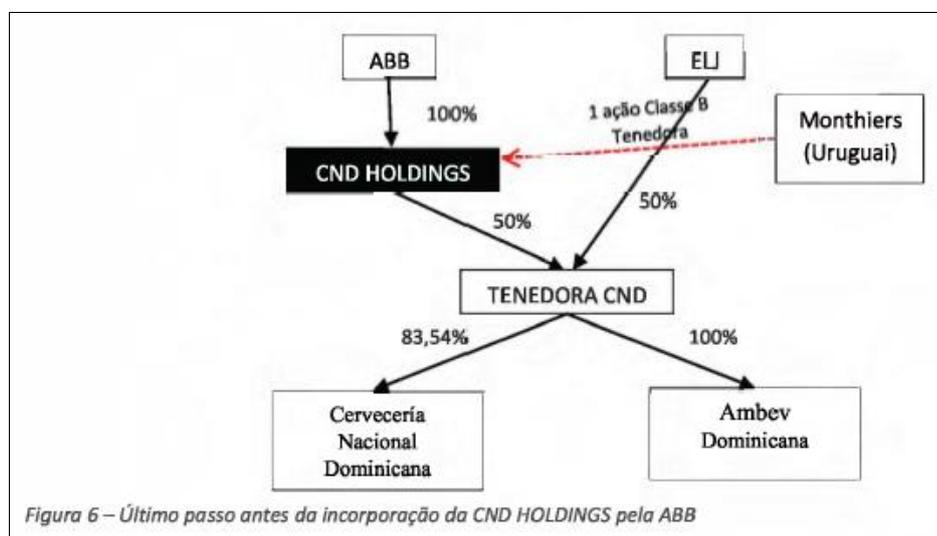
12. Como se observa no quadro acima, “... o controle da Cerveceria Nacional passa a ser exercido pelos dois grupos por meio da Tenedora, situação que permanece até hoje. Ou seja, o controle de 83,54%, que era exercido pela ELJ, passou a ser exercido conjuntamente pela CND HOLDINGS e ELJ, por meio da Tenedora”.

13. Apesar de a Ambev divulgar “... que o pagamento em dinheiro e a contribuição com as ações da Ambev Dominicana foram feitos pela ABB (parágrafo 4) na sua aquisição da participação inicial indireta na Cerveceria Nacional Dominicana, a Ambev Dominicana não foi contribuída pela Ambev Brasil Bebidas. Conforme o contrato de aquisição da CND HOLDINGS, quem contribuiu com as ações da Ambev Dominicana foi a Monthiers, empresa do grupo Ambev

domiciliada no Uruguai. Em troca das ações da Ambev Dominicana, a Monthiers recebeu 1 ação classe B da Tenedora. Logo após a transferência das ações da Cerveceria Nacional para a Tenedora feita pela CND HOLDINGS (Figura 5), do pagamento em dinheiro feito pela ABB e da contribuição feita pela Monthiers com ações da Ambev Dominicana, a configuração societária dos dois grupos passa a ser a seguinte”:



14. Na sequência, a Monthiers vendeu a sua ação classe B da Tenedora para a CND HOLDINGS por um valor insignificante:

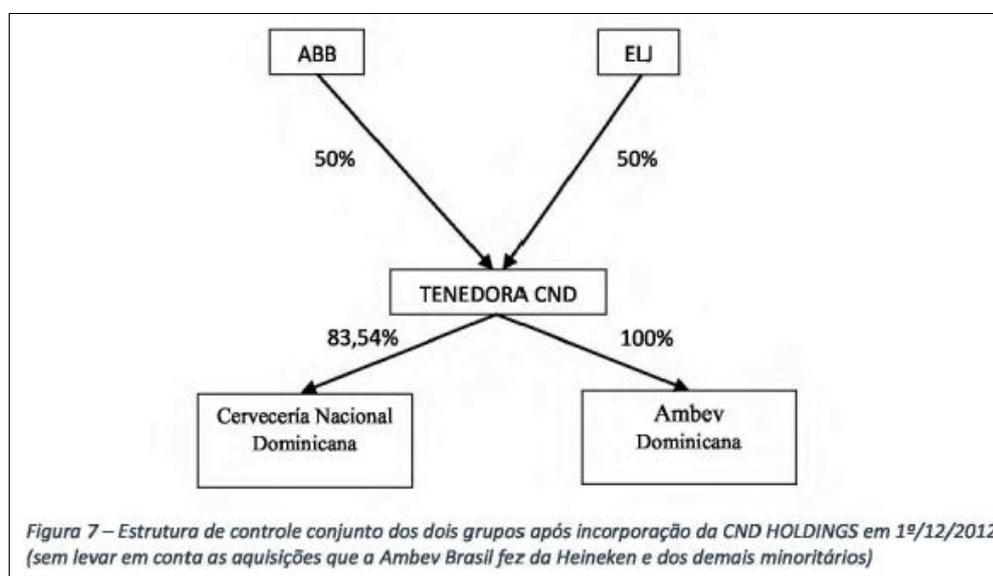


15. O ágio “...surge por conta do desdobramento do custo de aquisição de participação em duas parcelas: (i) patrimônio líquido adquirido (na proporção do capital votante adquirido), e (ii) ágio (ou deságio, o que não foi o caso), obtido pela diferença entre o custo de aquisição e a parcela especificada no item anterior (art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto 3.000/99, ‘RIR’). A condição para a dedutibilidade da despesa de amortização do ágio apurado de acordo com o art. 385 está disposta no art. 386 do RIR, que autoriza a dedutibilidade dessa despesa a partir do momento em que houver confusão patrimonial entre investidor (adquirente) e investida (adquirida)”.

16. Em AGE de 01/12/2012, “... a Ambev Brasil Bebidas delibera pela incorporação da CND HOLDINGS (DOC 5). ‘Quando da aquisição da CND HOLDINGS’, de acordo o item 2.2 do Protocolo e Justificação de Incorporação da CND HOLDINGS (DOC 5), de 16/12/2012, a Ambev Brasil Bebidas teria registrado um ágio (fiscal) de R\$ 1,947 bilhão, fundamentado em rentabilidade futura, que, a partir da incorporação da adquirida, passaria a ser amortizado fiscalmente pela adquirente”:

“2.2 - O ágio registrado pela Ambev Brasil quando da aquisição da CND [HOLDINGS], fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, no valor de R\$ 1.947.111.141,00, será, após a incorporação, aproveitado para fins fiscais, pela Ambev Brasil, nos termos da legislação em vigor”.

17. A configuração final do controle conjunto da Cerveceria Nacional ficou como abaixo:



18. A Ambev Brasil Bebidas passou a amortizar o referido ágio, porém, tal ágio contém vários vícios que o tornam indedutível para fins fiscais:

“18.1. O ágio reconhecido na aquisição da CND HOLDINGS foi fruto de simulação e conluio. A CND HOLDINGS não teve propósito negocial, o que, no caso, tem íntima relação com a simulação praticada. A prova indiciária coletada no curso desta auditoria gera a convicção de que a essência da aquisição realizada pela ABB difere do que foi formalizado. A Figura 2 mostra que a CND HOLDINGS foi criada nas Bahamas com metade das ações da Cerveceria Nacional Dominicana. Dias depois da sua criação, a CND HOLDINGS passou para o controle da Ambev Brasil Bebidas (Figura 3), que reconhece um ágio fiscal de cerca de R\$ 2 bilhões pela aquisição da bahamense. Menos de 1 mês depois, a CND HOLDINGS transfere aquelas ações da Cerveceria para a Tenedora (Figura 4), que passa a ter o mesmo percentual de controle que a ELJ exercia sobre a Cerveceria. Sete meses depois, a CND HOLDINGS é incorporada pela ABB. Todas essas transações serviram para encobrir, como ficará provado, a verdadeira operação querida pelas partes: a aquisição de metade do controle da Cerveceria Nacional Dominicana por meio da aquisição de metade da Tenedora, como mostra a configuração final dos grupos (Figura 7). Bastava que a ELJ formasse a Tenedora com 100% das ações da Cerveceria e, recebido o pagamento do grupo Ambev, transferisse metade das

ações da Tenedora à Ambev Brasil Bebidas. As ações da Cerveceria simplesmente fizeram um brevíssimo ‘cruzeiro’ pelas Bahamas para deixar na ABB um ágio formal e artificialmente vinculado à CND HOLDINGS. A simulação consistiu em aparentar transmitir direito a pessoa diversa (CND HOLDINGS) à qual realmente se conferiu (Ambev Brasil Bebidas). Acrescente-se que o direito transmitido (ações da Cerveceria Nacional Dominicana) também foi aparente, já que o direito que se quis transmitir foi a metade das ações da Tenedora. O negócio jurídico simulado (aquisição da CND HOLDINGS) ocultou maliciosamente o dissimulado (aquisição de metade do controle da Tenedora). Com isso, o ágio fiscal reconhecido pela ABB vinculou-se ao investimento na CND HOLDINGS ao invés de vincular-se à Tenedora. Como a Tenedora é a holding que até hoje materializa o controle conjunto de ambos os grupos, a ABB não poderia (nem a sua sucessora) amortizar tributariamente um ágio vinculado à Tenedora, pois, de acordo com o art. 386 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto 3.000/99 – ‘RIR’), a dedutibilidade fiscal do ágio só é permitida a partir da confusão patrimonial genuína entre a real investidora (Ambev Brasil Bebidas) e investida (Tenedora);

18.2. Ainda que, por hipótese, a aquisição da CND HOLDINGS fosse legítima, a fundamentação econômica do ágio fiscal reconhecido pela ABB está errada e mal-intencionada. Como evidenciado pelo fato relevante de 16/12/2012 (parágrafo 14), a fundamentação escolhida para o ágio foi ‘rentabilidade futura’. Entretanto, veremos que, de acordo com os documentos apresentados e as demonstrações contábeis arquivadas na CVM e na U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), boa parte do que se classificou como rentabilidade futura foi, na verdade, marcas. E, como se sabe, marcas não são amortizáveis nem contábil nem tributariamente. Além disso, a escolha da fundamentação econômica do ágio fiscal nunca foi uma prerrogativa do contribuinte, que utilizou má-fé para fundamentá-lo sem apoio legal, com vistas a obter vantagem fiscal indevida;

18.3. Ainda na linha hipotética de não se admitir invalidade à aquisição da CND HOLDINGS, também o valor do ágio passível de aproveitamento fiscal calculado pela ABB está errado, pois ela juntou ao seu pagamento pela CND HOLDINGS o pagamento feito por outra empresa que nem brasileira é. À ABB coube o pagamento em dinheiro à ELJ referente à aquisição da CND HOLDINGS; por outro lado, o pagamento da Monthiers com ações da Ambev Dominicana à ELJ foi pela aquisição de 1 ação classe B da Tenedora, operações que, no seu conjunto, visavam à aquisição de 50% da Tenedora. A despeito disso, a ABB registrou como seu o pagamento feito pela Monthiers; trata-se não apenas de pessoas jurídicas distintas, mas também de objetos distintos (ABB adquiriu formalmente a CND HOLDINGS; Monthiers, 1 ação da Tenedora). Como a Monthiers é domiciliada no Uruguai, o ágio apurado pela Monthiers não poderia ser amortizado no Brasil. Ao juntar os dois pagamentos, o que a ABB fez foi internalizar e amortizar tributariamente no Brasil um intangível alienígena que não poderia reduzir (como o fez fraudulentamente) a base de cálculo do imposto de renda apurado por pessoa jurídica domiciliada no Brasil”.

Multa qualificada

19. Considerando o que foi destacado, a Autoridade Fiscal glosou as amortizações do ágio relativo à aquisição da CND HOLDINGS e aplicou a multa de ofício qualificada (150%) em

decorrência da conduta simulatória e fraudulenta adotada pela contribuinte. Também foi encaminhada representação ao Ministério Público.

20. Sobre a qualificação da multa, consta no TVF o seguinte:

“316. No presente caso, à luz de tudo o que até que se discorreu, o lançamento de ofício se dará com base no inciso VII do art. 149.

317. O conceito de crédito tributário abrange também a multa, pois, com fundamento nos artigos 113 e 149 do CTN, a regra de que a multa aplicada nos termos da lei será exigida e cobrada com a aplicação dos mesmos normativos legais aplicáveis ao tributo, implica, portanto, para efeito de cobrança do crédito tributário, que a multa seja considerada como parte do crédito tributário. Além da abundante jurisprudência que aponta nesse sentido, vale citar a Solução de Consulta Cosit 47/2016, que aduz que ‘a multa lançada de ofício constitui uma obrigação tributária principal, integrando efetivamente o crédito tributário’.

318. Se o crédito tributário é constituído privativamente pela autoridade administrativa; se o lançamento de ofício é constituído privativamente pela autoridade administrativa, e se a multa é parte do crédito tributário lançado privativamente pela autoridade administrativa, é lógico que a conclusão a que autoridade administrativa chegar sobre dolo, fraude ou simulação no caso concreto deverá repercutir sobre a multa de ofício aplicada pela autoridade administrativa.

(...)

320. A multa de ofício aplicada, no presente caso, será de 150%, em cumprimento ao estabelecido no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, pois os fatos descritos se subsumem às hipóteses especificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 (...).

(...)

324. O Auditor-Fiscal, como é óbvio, limita-se ao âmbito do processo administrativo fiscal. Atrelar os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 à lei penal é um equívoco. (...) Como bem perguntam Fernanda Regina Vilares e James Siqueira, ambos Procuradores da Fazenda Nacional, em artigo publicado no Jota: ‘É claro que a Lei 4.502/64 exige que a conduta do contribuinte seja dolosa para configurar uma dessas ‘circunstâncias qualificativas’. Mas tal exigência leva à conclusão de que o dolo exigido para a qualificação da multa seria o mesmo elemento subjetivo necessário para a configuração de crime contra a ordem tributária?’. E respondem: ‘Estamos seguros que não’.

(...)

326. O argumento de que a multa qualificada imposta pela Lei 9.430/96 é de natureza administrativa, e não penal, é corroborado por uma análise histórica da legislação desde a Lei 4.502/64 até a lei de 1996. A Lei 4.502/64 dispõe sobre ‘o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas’. No Capítulo I (‘Das Infrações’), o art. 65 determina que ‘As infrações serão apuradas mediante processo administrativo que terá por base o auto ou a representação, conforme a verificação da falta se dê no serviço externo de fiscalização ou no serviço interno das repartições’. Não deixa dúvida de que as infrações em comento são administrativas.

(...)

329. Ainda assim, para que não remanesça dúvida quanto a esse ponto, é oportuno apontar que, entre a Lei 4.502/64 e a Lei 9.430/96, foram editadas as Leis 4.729/65 e 8.137/90. A primeira define 'o crime de sonegação fiscal e dá outras providências', enquanto a segunda define 'crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências'. É indiscutível que ambas são de natureza penal. Se a Lei 9.430/96 pretendesse dar cunho penal às hipóteses de sonegação, fraude e conluio, o legislador teria incluído entre os dispositivos sobre as multas de lançamento de ofício aquelas definições de crime encontradas nas Leis 4.729/65 e 8.137/90.

(...)

331. Quando a Lei 9.430/96, portanto, exige a multa qualificada para os casos de sonegação, fraude e conluio, conclui-se que as três figuras têm em comum o elemento volitivo e deliberado de praticar ato prejudicial ao Fisco, como demonstram as expressões 'toda ação ou omissão dolosa' (arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude)) e 'ajuste doloso' (art. 73 (conluio)). As três hipóteses de qualificação da multa estão diretamente ligadas a dolo - apurado em procedimento administrativo - no sentido de lesar o Fisco.

(...)

333. Alguns, no entanto, entendem que, uma vez que o termo 'simulação' não consta expressamente das hipóteses elencadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio), a configuração da simulação seria motivadora do lançamento de ofício, mas não da multa qualificada. Trata-se de posição, data máxima vénia, que merece ressalva. Segundo Carlos Roberto Gonçalves (GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro. Volume I - Parte Geral*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.):

Simulação é uma declaração falsa, enganosa, da vontade, visando aparentar negócio diverso do efetivamente desejado. Ou, na definição de Clóvis, "é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado".

Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É uma desconformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei.

334. A simulação realizada contém as exatas características da doutrina de Roberto Gonçalves. Tal simulação foi precisamente produto do conluio entre as partes. Relembre-se de que não houve publicidade com relação à CND HOLDINGS, cujo ocultamente deliberado foi parte fundamental da simulação e do conluio. A troca de ações da Cervceria detidas pela CND HOLDINGS por ações da Tenedora (como estipulado no contrato assinado pelos dois grupos e com a Tenedora já sob comando de ambos), em menos de 1 mês e pelo mesmo valor, aliada à incorporação da CND HOLDINGS poucos meses depois de criada e após cumprida a sua 'função' de tão somente deixar na ABB o ágio vinculado à bahamense, é evidência patente do intuito doloso de que, obviamente, se revestiram a ausência

de propósito da CND HOLDINGS, a simulação engendrada e o conluio entre Ambev e ELJ, como fartamente detalhado.

(...)

337. Marco Aurélio Greco, em sua obra "Planejamento Tributário", demonstra o sentido e o alcance do art. 72 da Lei 4.502:

(...)

O artigo 72 está, na sua primeira parte, contemplando a hipótese de condutas realizadas no curso do iter formativo de um fato gerador e que atalhem sua ocorrência.

(...)

338. A simulação aqui apontada é, como explicitado por Alberto Xavier e também por Marco Aurélio Greco, perfeitamente enquadrada na hipótese do art. 72 da Lei 4.502/64. Também a escolha dolosa da fundamentação do ágio se subsume ao mesmo art. 72, já que, como bem assinala Greco, a conduta da fiscalizada foi realizada no curso do período de formação do fato gerador do imposto de renda e da contribuição social. A 'escolha' sem base legal resultou na criação de uma despesa inexistente, pois a fundamentação econômica correta do ágio fiscal não permitiria a amortização das marcas adquiridas. Por fim, a 'apropriação' de um pagamento feito por outra empresa do grupo é igualmente fato que se subsume ao art. 72, haja vista que houve o conluio entre ABB e Monthiers para que a fraude fosse implementada. Cabe lembra que a Monthiers 'trocou' ações da Ambev Dominicana que valem R\$ 263 milhões por 1 ação Tenedora que foi emitida por US\$ 40 dólares e ato contínuo transferiu essa ação para a ABB. Ou seja, na prática, a uruguaia transferiu o seu ágio para a brasileira, contribuindo com o aumento do ágio da ABB.

(...)

340. Já a questão da escolha do fundamento do ágio - como se escolha houvesse - também revela a ação deliberada de praticar o ilícito tributário. O grave fato de o laudo contábil afirmar que o ágio por rentabilidade futura é um, enquanto o laudo fiscal assume que é outro - com o agravante de que os dois laudos, feitos pela mesma avaliadora (KPMG) na mesma data-base, utilizam os mesmos pressupostos, inclusive chegando, ambos, ao mesmo valor da empresa avaliada -, somado ao fato de a fiscalizada ter dito, nas suas respostas, que não havia outro laudo além do fiscal, mostra a conduta clara de pretender enganar o Fisco.

(...)

342. As respostas evidenciam que não houve boa-fé da fiscalizada. O laudo fiscal determinou o ágio pago, não o ágio por rentabilidade futura. Ao igualar um ao outro, a fiscalizada não incorreu em erro, mas em evidente má-fé, inclusive porque, como demonstra o segundo laudo, era perfeitamente possível segregar o valor das marcas. Note-se também que, de acordo com o último trecho transcrito, a fiscalizada disse que 'o valor das marcas foi indevidamente informado' nas DIPJs de 2012 a 2014. Não fosse por esse 'equivoco', esta fiscalização provavelmente não teria como saber que as marcas foram amortizadas como rentabilidade futura".

Multas isoladas

21. Segundo a Autoridade Fiscal, mesmo “... tendo calculado o valor das estimativas com base na receita bruta nos meses de janeiro a outubro, a fiscalizada reduziu a zero os tributos devidos em cada mês, se utilizando da dedução indevida de valores de ‘Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rend. e Ganhos de Capital’ nesses meses, totalizando no ano R\$ 707.782.787,91 a título de imposto de renda e R\$ 380.738.341,94 de CSLL”.

22. A fiscalizada não poderia deduzir qualquer montante a título de imposto pago no exterior e, como consequência, foi “... caracterizada a falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos mencionados períodos de apuração, sendo aplicáveis as correspondentes multas isoladas previstas no artigo 44, inciso II, ‘b’, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007”.

23. Destaca que o “... conceito de receita bruta para determinar a base de cálculo estimada está descrita nos artigos 224 e 225 do Decreto 3.000/99 como a receita bruta das vendas e serviços que compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, ou seja, a receita relacionada à atividade da pessoa jurídica, incluídas as receitas de ganho de capital e demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo 224”, ou seja, “... a receita bruta utilizada para cálculo das estimativas mensais do imposto e seu adicional não contempla os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controladas no exterior disponibilizados para a controladora brasileira”.

24. Outrossim, de “... acordo com o artigos 25 da Lei nº 9.249/95, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica em 31 de dezembro de cada ano, e, caso a pessoa jurídica opte pela dedução do imposto pago no exterior, prevista no artigo 26 da mesma lei, tal imposto deverá ser incidente sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados na apuração desse lucro real (em 31/12), até o limite do imposto incidente no Brasil, sobre os referidos lucros”.

25. A fiscalizada só disponibilizou os lucros no exterior na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em 31 de dezembro do ano-calendário de 2017 (no montante de R\$ 6.278.183.356,80).

26. O conjunto da legislação mencionada mostra “... que a condição primária para a dedução do imposto pago no exterior, na proporção de sua participação, é o oferecimento a tributação no Brasil das parcelas positivas dos lucros disponibilizados por suas controladas no exterior, o que ocorre somente na apuração do Lucro Real, em 31 de dezembro de 2017. Portanto, não encontra amparo legal a dedução do imposto pago no exterior nas estimativas mensais com base na receita bruta”.

27. Assim, nos recálculos das estimativas dos meses em que foram utilizados balanços ou balancetes de suspensão ou redução, as glosas das despesas ilicitamente deduzidas foram acrescidas às bases de cálculo mensais do IRPJ e da CSLL, assim como foram excluídos os valores do imposto pago no exterior deduzidos indevidamente do imposto devido nos meses em que foram utilizadas estimativas com base na receita bruta.

Da responsabilidade tributária da sucessora da AMBEV S/A

28. A Ambev Brasil Bebidas S.A. foi incorporada pela Ambev S.A. em 02/01/2014, razão pela qual os autos de infração estão sendo lavrados contra a sucessora/incorporadora.

Ciência e Apresentação de Impugnação

29. Em 25/10/2022, a contribuinte foi cientificada dos autos de infração (fl. 2393) e em 23/11/2022 apresentou impugnação juntada às folhas 2401 a 2475.

Impugnação

30. A contribuinte inicia sua defesa com um resumo dos fatos e argumenta que a Fiscalização partiu “... da premissa de que a *CND Holdings* teria sido criada por imposição do Grupo Ambev, ou, quando menos, por concordância mútua entre o Grupo Ambev e a *ELJ*, com a finalidade de permitir à *ABB* que deduzisse as despesas relativas ao ágio pago na aquisição da *CND Holdings*, que, segundo a tese fiscal, se trataria de empresa veículo sem propósito negocial”.

31. Alega que essa tese não se sustenta, dada a sua visão limitada e parcial e que vista dentro de um contexto maior, no qual “... envolveu a disputa entre o Grupo Ambev e a *Heineken* (que já detinha participação de 9,3% na *Cervecería Nacional Dominicana*) pelo domínio do mercado dominicano e caribenho de cerveja”.

32. Para tanto, cita matérias publicadas pela revista Exame, em 27/03/2012, 12/04/2012 e 16/04/2012, e pela revista Isto É Dinheiro, em 25/04/2012.

33. Nesse contexto, argumenta que “... é incontroverso que se o mesmo bem oferecido pelo vendedor tem dois interessados, será necessariamente o vendedor quem terá maior facilidade em impor suas condições aos potenciais compradores, o que ocorreu no caso concreto em que a participação no capital da *Cervecería Nacional Dominicana* era cobiçada tanto pelo Grupo Ambev quanto pela *Heineken*”.

34. Ademais, continua, “... o poder do vendedor de impor aos potenciais compradores suas condições chega ao ápice quando, além da pluralidade de potenciais compradores e da unicidade do bem que lhes interessa, os potenciais compradores não tem condições de ‘produzir’ um bem igual ao cobiçado, o que também ocorreu no caso concreto, em que o Grupo Ambev, que desde 2004 produzia e distribuía cerveja na República Dominicana por meio da *Compañía Cervecería Ambev Dominicana*, apesar de sua reconhecida competência para conquistar novos mercados, à véspera da aquisição da participação na *Cervecería Nacional Dominicana* detinha pífios 9% do mercado cervejeiro dominicano, o que não lhe dava a menor perspectiva, mesmo em longo prazo, de exercer papel relevante no mercado dominicano e caribenho por meio outro que não fosse a compra de parte da *Cervecería Nacional Dominicana*”.

35. Entende que é inequívoco que nas negociações entabuladas entre Ambev, Heineken e ELJ, era a ELJ quem detinha o poder de impor suas condições às potenciais compradoras, e não por outra razão a Ambev viu-se obrigada a “melhorar sua oferta” a um patamar que os especialistas consideraram “elevado”, como consta do artigo publicado na revista Isto É Dinheiro.

36. Nesse contexto, é manifestamente infundada a suposição da Fiscalização “... de que seria absurda ou pouco razoável a afirmação da Impugnante de que a criação da CND Holdings lhe tenha sido imposta pela ELJ (e a consequente suposição da fiscalização de que a criação da CND Holdings teria sido imposta ou solicitada pela Ambev), quando é certo que em razão de toda a conjuntura acima retratada era a ELJ quem detinha posição hegemônica que lhe permitia impor as condições que quisesse ao potencial comprador da participação na Cervecería Nacional Dominicana”.

37. Por outro lado, é certo que após a concretização do negócio com a ELJ a Ambev passou a ter considerável poder de impor condições à Heineken que, descontente por ter perdido a disputa, frustrada com a “traição” da então sócia ELJ e não desejosa de se tornar “sócia” (ainda mais minoritária) de empresa do Grupo Ambev, seu principal concorrente no âmbito mundial, teria como alternativas ou brigar judicialmente pelo desfazimento do negócio, ou livrar-se de seus 9,3% o mais rápido possível, o que efetivamente veio a acontecer em 01/05/2012 (doc. 06), quando a ABB comprou por US\$ 237 milhões os 9,3% então detidos pela Heineken. Caso o preço pela ação comprada da Heineken fosse o mesmo praticado na compra das ações da ELJ a ABB teria pago à Heineken US\$ 222 milhões, ou seja, US\$ 15 milhões a menos do que foi efetivamente pago.

38. Ademais, considerando-se que dois “... dias antes da assinatura do Contrato de Compra de Ações (em 14/04/2012) foi anunciado pela imprensa da República Dominicana que a compradora seria a Heineken, que era (e continua sendo) a principal concorrente da Ambev em âmbito global, estranho mesmo seria, sobretudo ‘no mundo real das pessoas racionais’, que a Ambev, no curtíssimo tempo de que dispunha para tentar virar o jogo, se dedicasse a investigar o porquê da criação da CND Holdings, quando esta, justamente por ser uma empresa nova que tinha como único ativo as ações da Cervecería, não lhe traria risco negocial (possíveis passivos ocultos) algum, que ademais, também eram afastados pelas garantias concedidas pela ELJ previstas no Artigo V do Contrato, cujas Cláusulas 5.01(b) e 5.01(d) previam, respectivamente que a CND Holdings seria ‘devidamente constituída, validamente existente e em situação regular de acordo com as Leis das Bahamas’ e não teria ‘qualquer dívida pendente em outros passivos’”.

39. Assim, “... quando bem compreendidos todos os fatos envolvidos na aquisição da participação na Cervecería Nacional Dominicana pela Ambev e uma vez respondidas as objeções constantes do capítulo do TVF dedicado à suposta demonstração de falta de confusão patrimonial entre ‘real adquirente’ e ‘real adquirida’, não pode ‘data maxima venia’ prevalecer a afirmação da fiscalização de que ‘Há provas suficientes para afirmar que a CND HOLDINGS foi interposta dolosamente pelo grupo Ambev (com participação da ELJ) com o intuito único de amortizar tributariamente o ágio pago pela aquisição do controle da Cervecería Nacional Dominicana’, nem de que ‘A CND HOLDINGS foi uma empresa-veículo clássica’, afastadas, assim, as premissas do lançamento”.

40. Por fim, de acordo com o artigo 9º da Lei nº 1.041/35, com redação dada pela Lei nº 173/07, da República Dominicana, na constituição de sociedade anônima ou no aumento de seu capital deve ser pago imposto no valor de 1% sobre esse montante.

41. No caso concreto a ELJ deliberou o aumento do capital social da Tenedora e, caso tivessem sido aportadas todas as ações da Cervecería por ela detidas, incidiria um imposto no valor de 0,85 de seu capital social. Todavia, tendo a ELJ estruturado a operação de forma a transferir primeiramente metade de suas ações para a CND Holdings, o imposto pago pela ELJ sobre o aumento de capital da Tenedora foi no valor de 0,42% do capital social da Cervecería,

tendo os restantes 0,42% sido posteriormente pagos pela CND Holdings (que já era controlada pela ABB) quando esta por sua vez aumentou o capital da Tenedora.

42. Portanto, em razão da estrutura de alienação imposta pela ELJ, ela pagou somente a metade do imposto que seria devido caso a CND Holdings não tivesse sido constituída, o que reforça o interesse da ELJ em constituir a CND Holdings e demonstra o propósito comercial não reconhecido pela Autoridade Fiscal.

Aplicabilidade ao caso do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997

43. Inicialmente, observa “... que embora a regra do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 tenha sido introduzida na redação original da lei, encontrando-se em vigor desde 1º de janeiro de 1998, somente em 2013, portanto cerca de quinze anos depois, a tese aplicada pela fiscalização da ‘confusão patrimonial’ entre a ‘real investidora’ e a ‘real (...) investida’ surgiu no âmbito dos processos administrativos que à época tramitavam no CARF, introduzida pela Procuradoria da Fazenda Nacional em resposta à jurisprudência administrativa que então se formava no âmbito das Turmas Ordinárias”.

44. Dessa forma, quando os fatos indicavam “ágio” inexistente, gerado artificialmente no âmbito de operações realizadas entre partes relacionadas (“ágio interno”) e muitas vezes sem qualquer sacrifício patrimonial, o que não é o caso concreto, a jurisprudência majoritária orientava-se pela manutenção do lançamento. Por outro lado, quando se constatava que a geração do ágio se dava entre partes não relacionadas, com efetivo sacrifício patrimonial (desembolso financeiro) correspondente ao pagamento do preço, acrescido da mais valia (ágio) em razão da expectativa de rentabilidade futura do investimento, e a única objeção fiscal que restava era o denominado “uso de empresa veículo” que possibilitasse a amortização fiscal do ágio (como é o caso concreto), predominava na jurisprudência administrativa entendimento francamente favorável aos contribuintes pela exoneração do tributo lançado.

45. Para tentar superar a jurisprudência favorável aos contribuintes, nos “... casos em que a única objeção à amortização fiscal do ágio era o emprego de ‘empresa veículo’, que a Procuradoria da Fazenda Nacional introduziu em seus recursos a tese de que o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 demandaria a ‘confusão patrimonial’ entre o ‘real investidor’ e a ‘real investida’, cuja consequência seria a impossibilidade da amortização fiscal do ágio quando utilizada ‘empresa veículo’ em qualquer das pontas da operação, fosse para canalizar o investimento, fosse para canalizar o patrimônio investido (como no caso concreto)”.

46. Esse entendimento foi recentemente superado pela C. 1ª Turma da CSRF, que proveu o recurso especial do contribuinte.

47. Cita outros acórdãos da CSRF que entende serem no mesmo sentido e assevera que ainda que se considerasse que a CND Holdings não tivesse propósito comercial distinto da viabilização da dedução das despesas de ágio, sua caracterização como empresa veículo não seria motivo idôneo para justificar o lançamento.

48. Afirma que o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 não impõe a restrição imaginada pela Fiscalização, “... limitando-se a dispor que no momento da incorporação a ‘pessoa jurídica’ incorporadora ‘detenha’ participação societária adquirida com ágio na ‘pessoa jurídica’ que vier a ser incorporada, sendo certo tratar-se a CND Holdings de pessoa jurídica, que foi incorporada pela ABB”.

49. Destaca que ao introduzir no artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 as novas regras de amortização fiscal de despesas de ágio, o legislador optou por manter exatamente os mesmos termos utilizados pelo “caput” do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997.

50. Por outro lado, “... a Lei nº 12.973/14 restringiu expressamente a possibilidade da amortização fiscal do ágio à ‘aquisição de participação societária entre partes não dependentes’, eliminando assim definitivamente a possibilidade do ‘ágio interno’ que não era expressamente vedada pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97”. Da mesma forma, acrescentou o § 3º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 que estabeleceu que o valor do ágio fosse “baseado em laudo elaborado por perito independente” e vedou, nos §§ 1º e 2º do artigo 22, a amortização fiscal do ágio caso o laudo seja intempestivo ou contenha vício ou incorreção relevante.

51. De igual modo, ao acrescentar ao artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 o § 5º, a Lei nº 12.973/14 também pôs fim à discussão, em favor do entendimento sustentado pela fiscalização, que então se travava a respeito da possibilidade de que todo o valor do ágio fosse alocado à rentabilidade futura do investimento.

52. Ressalta também que a Medida Provisória nº 627/2013 tentou vedar a dedução fiscal do ágio quando seu valor “tiver sido apurado em operação de substituição de ações ou quotas de participação societária” (artigo 21, § 1º, III), mas tal regra acabou não prevalecendo por ocasião de sua conversão na Lei nº 12.973/2014.

53. A mesma M.P. também não incluiu dispositivo que expressamente impedisse a utilização de “empresa veículo”, “... o que demonstra que o legislador não pretendeu, nem no artigo 7º da Lei nº 9.532/97 nem na Lei nº 12.973/14, vedar a utilização de ‘empresa veículo’ ou impor a limitação imaginada pela fiscalização no sentido de exigir a ‘confusão patrimonial’ entre o investidor e o ‘investimento efetivamente adquirido com ágio’”.

54. Assim, prevalecendo “... a interpretação do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 sustentada pela fiscalização e pelo CARF seria imposto aos grupos econômicos que pretendessem negociar participações em suas empresas um injustificável engessamento de suas estruturas societárias”.

55. Desse modo, considerando “... a correta interpretação da regra do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 (sic) e que no caso concreto a ABB detinha participação societária na CND Holdings adquirida com ágio, a incorporação desta pela ABB deflagrou seu direito à amortização fiscal da despesa de ágio previsto na referida norma”.

A impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar os efeitos tributários de atos lícitamente praticados

56. Argumenta a contribuinte que “... sob o pretexto de estabelecer procedimentos a serem adotados no processo de desconsideração dos efeitos fiscais de atos ou negócios jurídicos praticados, o § 1º do artigo 14 da Medida Provisória nº 66/02 tentou introduzir em nosso ordenamento jurídico justamente a figura da ‘falta de propósito negocial’ aqui trazida pela fiscalização”. Ocorre que a referida M.P. não foi convertida em lei, com o que não se pode pretender aplicar o comando lá inserto.

57. Posteriormente, buscou-se mais uma vez “... introduzir no ordenamento jurídico conceito similar quando, na Medida Provisória nº 685/2015, pretendeu instituir o dever de o contribuinte declarar à Receita Federal operações que envolvessem atos ou negócios jurídicos que

acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributos quando praticados sem razões extratributárias relevantes ou com a utilização de forma não usual”. Porém tal norma não foi convertida em lei.

58. Cita a o julgamento da ADI nº 2446 cujo objeto foi o parágrafo único do artigo 116 do CTN, que evidenciou de forma inequívoca a ilegalidade da postura da fiscalização adotada no caso concreto, “... muito embora o Plenário do E. STF tenha julgado improcedente a ação, e, portanto, declarado a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, deixou bem claro, entre outras coisas, que ‘a norma não proíbe o contribuinte de buscar pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributo quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada’”.

59. Faz referência a doutrina de Sérgio André Rocha e julgado do CARF e afirma que o lançamento deve ser afastado.

A improcedência da acusação fiscal pertinente ao “fundamento econômico do ágio”

60. Sustentou ainda a fiscalização que a fundamentação econômica de parte do ágio estaria equivocada, pois haveria um erro no laudo tributário, “... sob o argumento de que o fundamento apresentado pelo sobrepreço de avaliação da empresa adquirida seria decorrente da sua capacidade de geração futura de lucros (rentabilidade futura) estaria errado, pois, no entender da fiscalização, parte desse valor necessariamente deveria ter sido alocada no valor das marcas (intangíveis) da empresa adquirida que constavam já do seu patrimônio”.

61. Nesse sentido, alega que a Fiscalização, além de interpretar equivocadamente a regra original do artigo 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, buscou fazer retroagir a regra introduzida pela Lei nº 12.973/2014.

62. Porém, continua, “... diversamente do que supõe a fiscalização, a análise deste dispositivo legal indica que não há qualquer relação de preferência ou hierarquia entre os fundamentos econômicos que justificam a compra do investimento com ágio, posto que o que a lei fazia era simplesmente apresentar uma lista taxativa (‘dentre as seguintes’) de opções que fundamentaram o pagamento de uma diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido”.

63. Assim, trata “... da indicação pelo contribuinte do critério que preponderou como fundamental para a compra do próprio investimento, sendo que a ideia de preponderância fica mais clara quando se analisa cada uma das hipóteses previstas no dispositivo legal: ao contrário de serem hipóteses excludentes, elas são hipóteses que se sobrepõem umas sobre as outras, e isso porque a rentabilidade futura do investimento (hipótese B) não é uma hipótese autônoma frente à mais valia dos bens do ativo (hipótese A) e o valor do fundo de comércio e intangíveis (hipótese C), mas sim uma hipótese que se sobrepõe a estas duas”.

64. Nesse contexto, a documentação apresentada “... ratifica a decisão tomada pela ABB no sentido de adquirir aquele investimento específico visando a exploração desse novo negócio: uma empresa líder de bebidas na região do Caribe explorada a partir da sinergia de dois grupos econômicos, a AMBEV e a ELJ”.

65. Cita novamente matéria publicada em 25/04/2012 pela revista Isto É Dinheiro e doutrina de Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus, e assevera “... *que o fundamento da expectativa de rentabilidade futura volta-se para a análise cumulada desses fatores de forma universal, considerando a capacidade que esses bens materiais e imateriais terão de produzir lucros no futuro, razão pela qual a indicação do fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura não significa a desconsideração do valor dos bens do ativo, como parece indicar a autoridade fiscal, mas a sua consideração juntamente com os bens intangíveis e os ganhos decorrentes da cumulação dos negócios que permitam lucros em escala ainda maior*”.

66. Cita ainda doutrina de Raquel Novais, Fernando Tonanni, Roberto Quiroga Mosquera e Rodrigo de Freitas e afirma que o raciocínio utilizado pela Fiscalização em princípio só valeria para os fatos ocorridos a partir da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, que introduziu o parágrafo 5º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1598/1977.

67. Traz também jurisprudência do CARF e finaliza afirmando que “... *não se pode exigir da ABB que tivesse adotado, em 2012, conduta que só viria a ser imposta pela Lei nº 12.973/14, daí resultando a manifesta improcedência da objeção apresentada pela fiscalização*”.

Da multa qualificada – da inexistência de fraude ou conluio

68. Impôs ainda a Fiscalização multa qualificada de 150%, tendo lançado mão, “... *referindo-se às hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, da tese de que ‘As três hipóteses de qualificação da multa estão diretamente ligadas a dolo – apurado em procedimento administrativo – no sentido de lesar o fisco’, tendo nesse mesmo sentido alegado que ‘a conectar as três hipóteses (...) está a vontade deliberada do sujeito passivo de praticar ato cujo intuito é prejudicar dolosamente o Fisco*”. Adiante, alegou também que no caso concreto a ABB teria incidido em conluio e fraude.

69. Começando pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, sobretudo no caso concreto em que a Fiscalização formalizou representação fiscal para fins penais, entende que o exame deve ser efetuado em conjunto com o artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária.

70. Da referida norma conclui “... *que a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, mediante a apresentação de elementos falsos ou a omissão na apresentação dos elementos necessários para que a autoridade fiscal tome conhecimento da ocorrência do fato gerador*”. Assim sendo, é certo que a Autoridade Fiscal, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.

71. No caso concreto, aduz “... *que a ABB 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, tendo, além disso, a Impugnante fornecido todas as respostas, informações e documentos solicitados pela fiscalização como demonstram os termos de intimação e suas respostas, constantes do TVF*”.

72. Alega que se houve algum “ocultamento”, foi por parte da própria fiscalização que, em aberta violação ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, inexplicavelmente ocultou os cinco primeiros termos de intimação, “... *sendo que no Temo de Intimação nº 6 (fls. 903/904) a fiscalização já solicitava vários dados e documentos relativos à CND Holdings, que sempre foram*

fornecidos pela Impugnante, a não ser nas poucas situações em que ela não mais tinha algum dos documentos solicitados, fato compreensível por ter se tratado a CND Holdings de sociedade criada por imposição da ELJ”.

73. Entende como relevante o fato de a Fiscalização alegar que “A CND HOLDINGS não teve propósito negocial”, já que o próprio Poder Executivo Federal distinguiu a “falta de propósito negocial” da fraude, ao pretender regular o procedimento para a desconsideração dos efeitos tributários de atos ou negócios praticados com o fim exclusivo de economia fiscal, como prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e na Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, mediante os artigos 13 e 14.

74. Assim, entende que resta “... claro que a falta de propósito negocial que constitui indício de evasão fiscal passível de ter seus efeitos tributários desconsiderado pelo Fisco não configura fraude, conduta para a qual a legislação prevê a imposição da multa qualificada”.

75. Ainda em relação à referida M.P., “... o § 2º do artigo 17 permitia expressamente que o contribuinte que tivesse seu negócio jurídico desconsiderado pudesse, até trinta dias depois, pagar o tributo devido apenas com o acréscimo da multa de mora, dando a ele, portanto, exatamente o mesmo tratamento reservado a quem paga espontaneamente tributo em atraso ou que, tendo declarado o tributo não pago, o pague em até vinte dias após o início da fiscalização. Somente passado esse prazo sem o pagamento seria lavrado auto de infração com imposição da multa de ofício de 75%, na forma prevista pelo artigo 18”.

76. Cita doutrina de Marco Aurélio Greco e afirma que “... mesmo não tendo sido convertidas em lei as regras veiculadas pelos artigos 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/02, elas deixam bem clara a posição do Poder Executivo no sentido de ser absolutamente inaplicável a imposição de multa qualificada quando o contribuinte, às claras, praticar negócio lícito cujos efeitos fiscais sejam desconsiderados pela Administração Tributária, o que indubitavelmente ocorreu no caso concreto”.

77. Traz doutrina de Ricardo Lobo Torres e esclarece a distinção entre a fraude contra a lei (fraude penal), que seria o ilícito praticado com violação direta à lei e que dá origem ao que na doutrina se conhece por evasão ou sonegação fiscal, e a fraude à lei (fraude civil), que resultaria na chamada elisão abusiva.

78. No caso concreto, a acusação da fiscalização de ausência de propósito negocial, enquadra-se na figura da fraude à lei, razão pela qual não pode a autoridade lançadora punir a ABB como se tivesse cometido uma fraude contra a lei, fraude penal merecedora da multa qualificada.

79. Cita julgado da CSRF e aduz que “... pelo mesmo motivo, não há que se falar em conluio, uma vez que de acordo com o artigo 73 da Lei nº 4.502/64 ‘Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72’, sendo evidente, assim, a manifesta improcedência da alegação de que houve conluio quando ausentes as condutas tipificadas nos referidos artigos”.

80. Em face de todo o exposto, entende que resta afastada a ocorrência de fraude e de conluio que justifique a imposição da multa qualificada.

Da irrelevância da mera intenção de obter economia tributária para a qualificação da multa

81. Inicialmente cita julgado da CSRF e doutrina de Marco Aurélio Greco e argumenta que para que a Fiscalização “... pudesse considerar ‘dolosa’ a conduta da ABB, seria necessário que tivesse demonstrado ter ela agido com a consciência de cometer um ilícito tributário, atitude esta incompatível com a situação que se dá no caso concreto”.

82. Primeiro, porque a ABB praticou o negócio que a fiscalização tributária considerou ser inoponível ao Fisco às claras e, em segundo, “... porque a jurisprudência administrativa existente à época dos fatos em análise (2012) era pacífica no sentido da plena licitude dos atos praticados pela ABB, não sendo assim sequer possível que a ABB então tivesse a ‘consciência’ de cometer um ‘ilícito’ que a própria jurisprudência administrativa não considerava como tal”.

A pacífica jurisprudência administrativa que amparava a conduta da ABB à época dos atos praticados

83. Na época dos fatos, a jurisprudência do CARF era pacífica e em sua totalidade favorável ao sujeito passivo nas situações semelhantes ao caso concreto. Somente no decorrer do ano de 2016 começou a CSRF a adotar, geralmente por voto de qualidade, jurisprudência desfavorável ao contribuinte.

84. Mesmo no período em que vigorou na CSRF entendimento desfavorável ao sujeito passivo, a então Presidente do CARF, por meio da Portaria CARF nº 29, de 05/08/2019, apesentou duas propostas de enunciados de súmula a respeito do tema em questão (que de toda forma foram rejeitadas pela CSRF), e nenhuma delas tratava da utilização da “empresa veículo”, que fundamentou a acusação fiscal no caso concreto.

85. De acordo com os artigos 72 e 73 do RICARF, “... pode-se concluir que nem mesmo a Fazenda Nacional e a Receita Federal entenderam tratar-se a jurisprudência a respeito da ‘empresa veículo’ então favoráveis ao fisco de ‘decisões reiteradas e uniformes do CARF’, e tanto de fato não eram que foram superadas pela atual jurisprudência da C. 1ª turma da CSRF”.

86. Nesse contexto, demonstrado que no ano em que ocorreram as operações que geraram o ágio (2012) havia jurisprudência administrativa pacífica no sentido da licitude da conduta adotada pela ABB, revela-se manifestamente indevida a imposição da multa qualificada de 150%.

A inaplicabilidade da regra do artigo 72 da Lei nº 4502/1964 a ato praticado em conformidade com a jurisprudência administrativa tributária vigente à época: aplicação do artigo 112, IV, do CTN

87. Observa, inicialmente, “... que mesmo nas situações em que o CARF (na época em que sua jurisprudência era desfavorável ao contribuinte) vinha mantendo a glosa das despesas de ágio, sua jurisprudência vinha afastado justamente por tal motivo a imposição da multa qualificada de 150%”.

88. Cita julgados do CARF e aduz que tais acórdãos refletiram a regra constante do artigo 112 do CTN, sendo, de fato, indiscutível a aplicabilidade ao caso concreto o seu inciso IV, “... pertinente à dúvida quanto à graduação da multa, regra que consiste na aplicação do princípio do

‘in dubio pro reo’ (artigo 5º, LVII da CF/88) ao direito tributário, como ensinam Ricardo Mariz de Oliveira, Gustavo Martini de Matos e Fabio Piovesan Bozza”.

89. Por fim, menciona doutrina de Aurélio Pitanga Seixas Filho e assevera que também por este motivo não pode ser mantida a multa qualificada.

Quanto à imposição de multa isolada

90. Argumenta a contribuinte que, ao contrário do que entendeu a Fiscalização, “... diante da inexistência de vedação expressa na lei ou em atos normativos, não há dúvida quanto ao direito da Impugnante à dedução do imposto pago no exterior em anos anteriores sobre os lucros oriundos de sociedades estrangeiras também dos recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL, uma vez que qualquer restrição a esse direito resultaria em manifesta ofensa ao princípio da legalidade”.

91. Nesse sentido, “...com a introdução do regime de tributação em bases universais, a legislação tributária autorizou a compensação do imposto incidente no exterior sobre os lucros auferidos por controladas e coligadas de sociedades brasileiras computados na apuração do lucro real”, conforme o art. 26 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, o qual “... autoriza a compensação do imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital com o imposto de renda incidente sobre o lucro real, limitada ao montante do imposto brasileiro calculado sobre tais resultados”.

92. Tais dispositivos legais foram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002, que não faz “... distinção entre o tributo devido mensalmente e aquele devido no encerramento do ano-calendário, limitando-se a autorizar indistintamente a compensação do imposto oriundo do exterior com o tributo ‘devido’”.

93. Ressalta ainda “... que o art. 35 da Lei nº 8.981/95 e o art. 6º da Lei nº 9.430/96 conferem expressamente aos recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL a natureza de imposto e contribuição, respectivamente, referindo-se aos recolhimentos mensais exatamente como ‘imposto devido’”. No mesmo sentido, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 confere o tratamento de tributo às estimativas mensais.

94. Da mesma forma, o art. 3º do CTN considera as estimativas mensais como tributo, sendo “... desnecessários outros esclarecimentos para que se conclua que, em linha com o tratamento conferido pela própria legislação do Imposto de Renda, as estimativas mensais são tributos, na medida em que são prestações pecuniárias, instituídas por lei, não constituindo sanção de ato ilícito” e, assim, é perfeitamente possível a sua quitação por meio de compensação com créditos de imposto de renda pagos no exterior de períodos anteriores.

95. Outrossim, o entendimento sustentado pela Fiscalização conflita com a jurisprudência administrativa, que há muito se posicionou no sentido de que o imposto determinado sobre base estimada ostenta a natureza de imposto. Cita julgados do CARF e da CSRF nesse sentido e a Súmula CARF nº 84 “... segundo a qual ‘pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação’”.

96. Traz também “... o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) que ao analisar a questão do ponto de vista do indébito, isto é, do direito à restituição/compensação das estimativas mensais recolhidas indevidamente, acabou reconhecendo implicitamente a natureza de ‘imposto devido’ das mesmas ao posicionar-se no sentido de que a pessoa jurídica

pode restituir/compensar os respectivos valores”, conforme a Solução de Consulta Interna nº 19, de 05/12/2011.

97. A referida SC “... afastou o entendimento de que ‘a possibilidade de os pagamentos [mensais de IRPJ e CSLL] efetuados se caracterizarem como indevidos fica diferida para o ajuste anual a (primeira corrente), reconhecendo que desde o advento da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30.12.2008, o débito por estimativa tem fato gerador definido, base de cálculo e prazo de vencimento estabelecidos pela legislação’, possuindo portanto o caráter de ‘valor devido’ a ensejar a restituição/compensação do valor recolhido indevidamente (segunda corrente)”.

98. Tendo em vista que os recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL são considerados por expressa disposição legal como “imposto devido”, resta evidente a improcedência do entendimento da Autoridade Fiscal de que as estimativas não poderiam ser quitadas com imposto pago no exterior.

Do Pedido

99. Diante do exposto, pede e espera que seja acolhida a presente impugnação para o fim de se reconhecer a insubsistência dos autos de infração lavrados.

100. É o relatório.

Do Recurso Voluntário (e-fls. 2641 e ss.)

II.1 – AS PREMISSAS ADOTADAS PELA FISCALIZAÇÃO E REFERENDADAS PELA R. DECISÃO RECORRIDA NÃO SE SUSTENTAM QUANDO EXAMINADOS OS FATOS ENVOLVIDOS NO PROCESSO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NA CERVECERIA NACIONAL DOMINICANA PELO GRUPO AMBEV

A recorrente argumenta que a tese da fiscalização, de que a CND Holdings teria sido criada por imposição do Grupo Ambev para fins de amortização do ágio, não se sustenta diante do contexto da operação. Sustenta que a aquisição da participação na **Cerveceria Nacional Dominicana** envolveu uma disputa entre o Grupo Ambev e a Heineken, o que conferiu à ELJ, controladora da Cerveceria, o poder de impor as condições da negociação.

Para corroborar sua argumentação, a recorrente apresenta matérias publicadas pelas revistas Exame e IstoÉ Dinheiro, que noticiaram a disputa entre a Ambev e a Heineken pela Cerveceria. As matérias indicam que a Heineken já detinha 9,3% da Cerveceria e que a Ambev, a despeito de atuar na República Dominicana por meio da Ambev Dominicana, detinha apenas 9% do mercado local. A recorrente destaca que a ELJ, por deter o controle da Cerveceria, empresa dominante no mercado dominicano e caribenho, tinha o poder de impor suas condições aos potenciais compradores, o que a levou a aceitar a oferta da Ambev, considerada “elevada” pelos analistas.

A recorrente argumenta que, após a aquisição da participação na Cerveceria, a Ambev passou a ter poder de barganha sobre a Heineken, que se viu em posição desfavorável. A Heineken vendeu sua participação de 9,3% para a ABB por US\$ 237 milhões, valor superior ao que seria pago se o preço por ação fosse o mesmo da aquisição da ELJ. A recorrente destaca que, nesse momento, ela poderia ter imposto à Heineken a criação de uma *holding* para viabilizar a amortização do ágio, mas não o fez, o que demonstra que não agiu da mesma forma na negociação com a ELJ.

A recorrente também contesta a alegação da fiscalização de que seria irracional comprar uma empresa “interposta 3 dias antes da assinatura de compra”, sem questionar o motivo da interposição. Alega que a notícia da compra da Cervecería pela Heineken, publicada dois dias antes da assinatura do contrato com a ELJ, a colocou em uma situação de urgência, não havendo tempo para questionar a criação da CND Holdings. Ademais, a CND Holdings, por ser uma empresa nova com as ações da Cervecería como único ativo, não representava risco negocial, o que era reforçado pelas garantias da ELJ previstas no contrato.

A recorrente contesta a afirmação da fiscalização de que a CND HOLDINGS “simplesmente não existiu”, apresentando um documento da Dirección General de Impuestos Internos da República Dominicana que atesta a existência da CND Holdings e a quitação dos tributos da transação.

A recorrente refuta a alegação da DRJ de que a ausência de menção à CND Holdings no Informe Anual da Cervecería Nacional Dominicana de 2012 indicaria sua artificialidade. Sustenta que o informe anual não se presta a detalhar todas as operações da empresa e que, ao final de 2012, a CND Holdings já havia sido incorporada pela ABB.

A recorrente também contesta a alegação da DRJ de que a ausência de previsão de notificação à CND Holdings no contrato indicaria sua irrelevância. Alega que seria desnecessário e custoso notificar a CND Holdings nas Bahamas, uma vez que seus sócios já seriam notificados.

A recorrente conclui que a CND Holdings foi criada por imposição da ELJ, e não por solicitação do Grupo Ambev, sendo a “real adquirida”. A recorrente refuta a tese de simulação e de falta de propósito negocial, argumentando que a ELJ tinha o poder de impor as condições da negociação e que a CND Holdings tinha um propósito negocial, qual seja, reduzir o imposto sobre o aumento de capital da Tenedora, conforme o art. 9º da Lei nº 1.041/35 da República Dominicana.

II.2 – APLICABILIDADE AO CASO DO ARTIGO 7º DA LEI Nº 9.532/97 DADA A OCORRÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA A AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO

A recorrente argumenta que a aquisição e incorporação da CND Holdings pela ABB se enquadram perfeitamente na hipótese do art. 7º da Lei nº 9.532/97, que permite a amortização fiscal do ágio. Sustenta que a fiscalização, ao negar a dedutibilidade do ágio, desconsiderou os fatos incontroversos de que: (i) a ABB e a CND Holdings são pessoas jurídicas; (ii) a ABB detinha participação societária na CND Holdings; (iii) a participação societária na CND Holdings foi adquirida com ágio pela ABB; (iv) a CND Holdings foi a pessoa jurídica incorporada; e (v) a ABB absorveu o patrimônio da CND Holdings em virtude de incorporação.

A recorrente alega que a tese da fiscalização, de que a amortização do ágio só seria possível se a ABB tivesse incorporado a Tenedora, é uma interpretação equivocada do art. 7º da Lei nº 9.532/97, que não exige “confusão patrimonial genuína” entre a “real investidora” e a “real investida”.

Sustenta que a jurisprudência do CARF, inicialmente favorável aos contribuintes nos casos de ágio pago a terceiros e com a utilização de “empresa veículo”, passou a ser desfavorável a partir de 2013, com a introdução da tese da “confusão patrimonial” pela Procuradoria da Fazenda Nacional. A recorrente cita diversos acórdãos do CARF, tanto favoráveis quanto contrários à dedutibilidade do ágio, para demonstrar a evolução da jurisprudência.

A recorrente destaca que a 1ª Turma da CSRF, inicialmente favorável à tese da “confusão patrimonial”, superou esse entendimento em 2021, passando a proferir decisões favoráveis aos contribuintes. Cita os Acórdãos CSRF nº 9101-006.049, nº 9101-006.287, nº 9101-006.240 e nº 9101-006.289, que reconhecem a possibilidade de amortização do ágio com a utilização de “empresa veículo”, desde que não haja simulação ou abuso de direito.

A recorrente também cita diversos acórdãos de Turmas Ordinárias do CARF, proferidos entre 2016 e 2023, que reconhecem a legalidade da utilização de “empresa veículo” para fins de amortização do ágio.

A recorrente menciona ainda a decisão do STJ no Recurso Especial nº 2.026.473/SC, que afastou a glosa da amortização do ágio com base na utilização de “empresa veículo”, por entender que cabe ao Fisco demonstrar a artificialidade da operação, e não presumir que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de “empresa veículo” seja abusivo.

A recorrente conclui que a interpretação do art. 7º da Lei nº 9.532/97 defendida pela fiscalização levaria à revogação do dispositivo por via interpretativa, pois a fiscalização sempre poderia alegar a ausência de “confusão patrimonial” para negar a dedutibilidade do ágio. Sustenta que a Lei nº 12.973/14, ao regulamentar a amortização do ágio, manteve os mesmos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/97, o que demonstra que o legislador não pretendeu vedar a utilização de “empresa veículo”.

A recorrente refuta a alegação da DRJ de que a amortização do ágio estaria sujeita ao art. 299 do RIR/99, que exige que as despesas sejam “necessárias, usuais e normais”. Alega que a dedutibilidade do ágio é regulada por norma específica (art. 386, III, §2º, do RIR/99) e que a própria fiscalização admitiu a dedutibilidade do ágio se a Tenedora tivesse sido incorporada.

Conclui que, tendo a ABB cumprido os requisitos do art. 7º da Lei nº 9.532/97, a incorporação da CND Holdings deflagrou o direito à amortização fiscal do ágio.

II.3 – A IMPOSSIBILIDADE DE A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DESCONSIDERAR OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DE ATOS LICITAMENTE PRATICADOS PELO CONTRIBUINTE: O ACÓRDÃO PROFERIDO PELO E. STF NO JULGAMENTO DA ADI N' 2446

A recorrente argumenta que a fiscalização não pode desconsiderar os efeitos tributários de atos lícitamente praticados pelo contribuinte, mesmo que tenham sido realizados com o objetivo de economia fiscal. Sustenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN, que trata da desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, ainda não foi regulamentado por lei ordinária, o que impede sua aplicação.

A recorrente menciona que a Medida Provisória nº 66/2002 tentou regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzindo o conceito de “falta de propósito negocial”, mas não foi convertida em lei. A Medida Provisória nº 685/2015 também tentou regulamentar o dispositivo, mas igualmente não foi convertida em lei.

A recorrente destaca que o STF, no julgamento da ADI nº 2446, declarou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, mas deixou claro que a norma não impede o contribuinte de buscar economia fiscal por meios lícitos. O STF ressaltou que a norma visa coibir a simulação, e não o planejamento tributário lícito.

A recorrente cita trechos dos votos dos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Dias Toffoli, que reconhecem a liberdade de planejamento tributário e a impossibilidade de desconsiderar atos lícitos praticados pelo contribuinte.

A recorrente menciona o livro “Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada”, de Sérgio André Rocha, que analisa o acórdão da ADI nº 2446 e conclui que apenas atos ilícitos podem ser desconsiderados. O autor defende que a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN deve se basear no conceito de simulação, e não em “abuso de formas jurídicas” ou “falta de propósito negocial”.

A recorrente cita o Acórdão CARF nº 9101-006.287, que reconhece a liberdade de planejamento tributário e a impossibilidade de desconsiderar atos lícitos, ressaltando que a mera acusação de “planejamento tributário abusivo”, sem a prova de vício no negócio jurídico, não encontra respaldo no ordenamento jurídico.

A recorrente conclui que a acusação da fiscalização, de falta de propósito negocial da CND Holdings, se enquadra na figura da fraude à lei, que não autoriza a aplicação da multa qualificada. Sustenta que a fiscalização, ao desconsiderar a CND Holdings, está buscando aplicar o parágrafo único do art. 116 do CTN sem a devida regulamentação legal, o que é ilegal.

IV – QUANTO À IMPOSIÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Defende a inaplicabilidade da multa qualificada de 150%, alegando que a fiscalização, ao impô-la, baseou-se em “provas indiciárias” que apontam para uma suposta divergência entre a essência da aquisição e a forma como foi realizada.

Assevera que a fiscalização, ao concluir pela existência de simulação, utilizou a expressão “aparentar transmitir direito a pessoa diversa (CND HOLDINGS) à qual realmente se conferiu (Ambev Brasil Bebidas)”, e que o “direito transmitido (ações da Cerveceria Nacional Dominicana) também foi aparente, já que o direito que se quis transmitir foi a metade das ações da Tenedora”.

Conclui que a acusação fiscal não se sustenta, por diversos motivos, os quais serão demonstrados nos itens subsequentes.

IV.1 – DA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE OU CONLUIO

Sustenta a recorrente que a fiscalização, para aplicar a multa qualificada, deveria ter demonstrado a ocorrência de fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Alega que esse dispositivo legal, especialmente no caso concreto em que foi formalizada representação fiscal para fins penais, deve ser analisado em conjunto com o art. 1º da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária.

Argumenta que o art. 1º, II, da Lei nº 8.137/90 tipifica como crime contra a ordem tributária “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”. Acrescenta que o art. 2º, I, da mesma lei define como crime “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

Conclui que a fraude, para fins tributários, consiste na tentativa de ocultar da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador, mediante a apresentação de elementos falsos ou a omissão de informações.

Assevera que, no caso concreto, a ABB não omitiu qualquer elemento da operação, tendo apresentado todos os documentos e informações solicitados pela fiscalização.

Refuta a alegação da fiscalização de que houve “ocultamento deliberado” da CND Holdings, destacando que o primeiro documento juntado ao processo administrativo é o Estatuto Social da CND Holdings.

Aponta que o próprio Poder Executivo Federal, na Medida Provisória nº 66/2002, distinguiu a “falta de propósito negocial” da fraude. Destaca que o art. 13, parágrafo único, da MP nº 66/2002 excluía expressamente de seu âmbito de aplicação os atos praticados com dolo, fraude ou simulação.

Cita a Exposição de Motivos MF 211, que acompanhou a MP nº 66/2002, a qual afirmava que os arts. 13 a 19 da MP dispunham sobre as hipóteses de desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários, “ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico”.

Sustenta que os arts. 17 e 18 da MP nº 66/2002 demonstram a intenção do legislador de não punir o contribuinte com a multa qualificada nos casos de desconsideração de atos lícitos, mas inoponíveis ao Fisco. O § 2º do art. 17 permitia o pagamento do tributo com juros e multa de mora no prazo de 30 dias após a ciência da desconsideração, e o art. 18 previa a lavratura de auto de infração com multa de ofício de 75% apenas na hipótese de não pagamento nesse prazo.

Cita a doutrina de Marco Aurélio Greco, que defende a aplicação da multa em valor inferior ao máximo legal (75%) nos casos em que o contribuinte age de boa-fé e não tem consciência da irregularidade.

Conclui que a “falta de propósito negocial” alegada pela fiscalização se enquadra na figura da fraude à lei, que não se confunde com a fraude contra a lei, passível de multa qualificada.

Apresenta a doutrina de Ricardo Lobo Torres, que distingue a fraude contra a lei (fraude penal), que configura crime, da fraude à lei (fraus legis), que configura elisão abusiva.

Cita a doutrina de Marco Aurélio Greco, que diferencia a fraude à lei da fraude contra o Fisco, afirmando que a primeira busca respaldo em norma de cobertura, enquanto a segunda é diretamente contrária à lei. Conclui que a fraude à lei não está abrangida pela hipótese de duplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Cita os Acórdãos CSRF nº 9101-006.532, nº 9101-006.292 e nº 9101-005.872, que afastam a aplicação da multa qualificada nos casos de planejamento tributário abusivo, por ausência de dolo, fraude, sonegação ou conluio.

Refuta a alegação da DRJ de que a existência de dois laudos, um para fins tributários e outro para fins contábeis, demonstra a intenção de enganar o Fisco. Alega que os laudos tinham finalidades distintas e que ambos foram apresentados à fiscalização.

Conclui que não há fraude ou conluio no caso concreto, sendo indevida a aplicação da multa qualificada.

IV.2 – DA IRRELEVÂNCIA DA SUPOSTA MERA INTENÇÃO DE OBTER ECONOMIA TRIBUTÁRIA PARA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Argumenta que a mera intenção de obter economia tributária não configura dolo para fins de aplicação da multa qualificada.

Ressalta que, no caso concreto, a criação da CND Holdings se deu por imposição da ELJ, não sendo possível atribuir à ABB a intenção de obter economia tributária.

Acrescenta que, mesmo se a mera intenção de economizar tributos configurasse dolo, o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 restringe a qualificação da multa às hipóteses de sonegação, fraude e conluio, previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cita os Acórdãos CSRF nº 9101-005.761, nº 9101-006.365 e nº 9101-006.250, que afastam a multa qualificada nos casos de planejamento tributário abusivo, por ausência de dolo, fraude, sonegação ou conluio.

Destaca que a jurisprudência do CARF, à época dos fatos (2012), era pacífica em reconhecer a licitude da utilização de “empresa veículo” para fins de amortização do ágio, o que afasta a consciência da ilicitude por parte da ABB.

Cita a doutrina de Marco Aurélio Greco, que diferencia a finalidade do ato do dolo, afirmando que a primeira é externa ao ato, enquanto o segundo é um elemento subjetivo do tipo. Conclui que, para configurar dolo, é necessário que o agente tenha consciência da conduta tipificada, e não apenas a intenção de obter determinado resultado.

Conclui que a suposta intenção da ABB de obter economia tributária não pode ser considerada dolo, sendo indevida a aplicação da multa qualificada.

IV.3 – A PACÍFICA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA QUE AMPARAVA A CONDUTA DA ABB À ÉPOCA DOS ATOS PRATICADOS

Sustenta que a jurisprudência do CARF, à época dos fatos (2012), era pacífica no sentido de reconhecer a licitude da utilização de “empresa veículo” para fins de amortização do ágio, o que afasta a consciência da ilicitude por parte da ABB.

Afirma que somente a partir de 2016 a CSRF passou a adotar jurisprudência desfavorável aos contribuintes, geralmente por voto de qualidade, mas que esse entendimento foi superado em 2021.

Destaca que a própria Fazenda Nacional e a Receita Federal, ao apresentarem propostas de enunciados de súmula em 2019 (Portaria CARF nº 29/2019), reconheceram que a jurisprudência sobre “empresa veículo” não era “reiterada e uniforme”.

Cita os arts. 72 e 73 do RICARF, que preveem a edição de súmulas para consolidar as decisões reiteradas e uniformes do CARF.

Conclui que, tendo a ABB agido em conformidade com a jurisprudência administrativa vigente em 2012, a imposição da multa qualificada de 150% é indevida.

IV.4 – A INAPLICABILIDADE DA REGRA DO ARTIGO 72 DA LEI Nº 4502/64 A ATO PRATICADO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA VIGENTE À ÉPOCA: APLICAÇÃO DO ARTIGO 112, IV, DO CTN

Reitera que o art. 72 da Lei nº 4.502/64 exige conduta dolosa para a caracterização da fraude, a qual pressupõe a consciência da ilicitude por parte do agente.

Argumenta que, como demonstrado no item anterior, a ABB não tinha como ter consciência da ilicitude em 2012, pois a jurisprudência administrativa era pacífica em reconhecer a licitude da utilização de “empresa veículo”.

Acrescenta que a própria CSRF, quando mantinha a glosa das despesas de ágio, afastava a multa qualificada por reconhecer a ausência de dolo, em razão da jurisprudência administrativa vigente à época dos fatos.

Cita os Acórdãos CARF nº 1402-003.120, nº 1401-001.900, nº 1201-001.825 e nº 1301-004.133, que afastam a multa qualificada por reconhecerem a ausência de dolo, em razão da jurisprudência administrativa vigente à época dos fatos.

Defende a aplicação do art. 112, IV, do CTN, que determina a interpretação da lei tributária da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

Sustenta que o art. 112, IV, do CTN consagra o princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário, devendo ser aplicado para afastar a multa qualificada quando houver dúvida quanto à sua aplicação.

Cita a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, Gustavo Martini de Matos e Fabio Piovesan Bozza, que defendem a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no âmbito do art. 112 do CTN.

Cita também a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho e Luciano Amaro, que corroboram a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário.

Conclui que, tendo a jurisprudência administrativa à época dos fatos amparado a conduta da ABB, a aplicação da multa qualificada é indevida, por força do art. 112, IV, do CTN.

IV.5 – EFEITOS DA LEI Nº 14.689/23

Alega que, mesmo que a multa qualificada fosse mantida, deveria ser reduzida para 100% em razão da Lei nº 14.689/23, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Destaca que a Lei nº 14.689/23 reduziu a multa qualificada de 150% para 100% nos casos de sonegação, fraude e conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64), mas criou uma nova hipótese de qualificação da multa para 150% em caso de reincidência.

Argumenta que a redução da multa para 100% se aplica aos fatos geradores pretéritos, por força do art. 106, II, “c”, do CTN, que prevê a retroatividade da lei mais benéfica.

Sustenta que a nova hipótese de multa qualificada de 150% por reincidência, prevista no art. 44, § 1º, VII, da Lei nº 9.430/96, só se aplica aos fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da Lei nº 14.689/23, em razão do princípio da irretroatividade (art. 5º, XXXVI, e art. 150, III, “a”, da CF; art. 105 do CTN).

Refuta a tentativa da DRJ de aplicar retroativamente a reincidência qualificada aos autos de infração, considerando que a Lei nº 14.689/23 foi publicada em 21/09/2023, posteriormente à lavratura dos autos de infração (21/10/2022).

Cita a doutrina de Thais de Laurentis e Carlos Augusto Daniel Neto, que defendem a inaplicabilidade da reincidência qualificada aos processos em curso, por ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da irretroatividade.

Acrescenta que o processo nº 16561.720094/2020-73, citado pela DRJ para caracterizar a reincidência, refere-se a uma infração distinta da discutida nos autos e que os autos de infração daquele processo foram impugnados, estando o recurso voluntário pendente de julgamento.

Sustenta que, não havendo decisão administrativa definitiva que confirme a prática de conduta tipificada nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 no processo nº 16561.720094/2020-73, não há como caracterizar a reincidência no presente processo.

Cita a doutrina de Carlos Ari Sundfeld e Rodrigo Pagani de Souza, que defendem que a reincidência exige decisão definitiva quanto à infração anterior, seja em âmbito judicial ou administrativo.

Conclui que a multa qualificada deve ser reduzida para 100%, por força da retroatividade benéfica da Lei nº 14.689/23.

V – QUANTO À IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA - ALEGADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS EM RAZÃO DA SUPOSTA DEDUÇÃO INDEVIDA DO SALDO DE CRÉDITO RELATIVO AO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR EM ANOS ANTERIORES

Defende a recorrente a legalidade da dedução do imposto pago no exterior em anos anteriores para quitar os recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL, argumentando que a legislação não veda expressamente essa prática.

Sustenta que o art. 26 da Lei nº 9.249/95 autoriza a compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda incidente sobre o lucro real, até o limite do imposto brasileiro calculado sobre os lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior.

Afirma que o art. 14 da IN SRF nº 213/2002 regulamenta o art. 26 da Lei nº 9.249/95, sem distinguir entre o tributo devido mensalmente e o devido no encerramento do ano-calendário.

Destaca que o art. 87 da Lei nº 12.973/2014 permite a dedução do imposto pago no exterior pela controlada, incidente sobre as parcelas positivas computadas no lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos incidentes no Brasil sobre essas parcelas.

Cita o art. 30, §§ 14 e 15, da IN RFB nº 1.520/2014, que permite a compensação do imposto pago no exterior em anos subsequentes, caso não tenha sido possível o aproveitamento no ano-calendário em que os lucros foram computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Argumenta que as INs nº 213/2002 e nº 1.520/2014 não restringem a compensação do imposto pago no exterior aos tributos devidos no ajuste anual, admitindo genericamente a compensação com os tributos devidos em anos-calendário subsequentes.

Destaca que os arts. 35 da Lei nº 8.981/95 e 6º da Lei nº 9.430/96 conferem aos recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL a natureza de “imposto devido”, o que permite a quitação por compensação com créditos de imposto pago no exterior.

Acrescenta que o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) também confere tratamento de tributo às estimativas mensais, conforme demonstrado pela citação de diversos artigos do RIR/99.

Conclui que as estimativas mensais se enquadram no conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, por serem prestações pecuniárias, instituídas por lei, que não constituem sanção de ato ilícito.

Sustenta que, sendo as estimativas mensais consideradas “imposto devido”, é possível a quitação por compensação com créditos de imposto pago no exterior.

Apresenta a jurisprudência do CARF, que reconhece a natureza tributária das estimativas mensais e a possibilidade de restituição ou compensação em caso de pagamento indevido ou a maior (Acórdão nº 1803-000.438).

Apresenta trechos do voto condutor do Acórdão nº 1803-000.438, que trata as estimativas mensais como “imposto devido”.

Cita o Acórdão CSRF nº 9101-00.406 e o Acórdão CARF nº 1201-00.404, que reconhecem a possibilidade de restituição ou compensação de estimativas pagas a maior ou indevidamente.

Destaca a Súmula CARF nº 84, que considera o pagamento indevido ou a maior de estimativas como indébito tributário, passível de restituição ou compensação.

Expõe a Solução de Consulta Interna nº 19/2011 da COSIT, que reconhece a natureza de “valor devido” das estimativas mensais, permitindo a restituição ou compensação em caso de pagamento indevido.

Argumenta que a orientação do Manual da ECF, que veda a compensação do imposto pago no exterior nas estimativas mensais de janeiro a novembro, não se aplica ao saldo de imposto pago no exterior de períodos anteriores, que não pôde ser aproveitado nesses períodos.

Destaca que os Registros N620 e N660 da ECF, relativos à apuração mensal do IRPJ e da CSLL, contêm códigos específicos (25.01 e 17.01) para a dedução do imposto pago no exterior, o que demonstra a possibilidade de compensação nas estimativas mensais.

Aduz que a vedação de compensação do imposto pago no exterior nas estimativas mensais, prevista no Manual da ECF, aplica-se apenas ao imposto pago no próprio exercício, não impedindo a compensação de saldos de períodos anteriores.

Acrescenta que a compensação do imposto pago no exterior com as estimativas mensais visa garantir a neutralidade da tributação dos lucros auferidos no exterior.

Conclui que a fiscalização e a DRJ, ao negarem a compensação do imposto pago no exterior com as estimativas mensais, criaram uma restrição não prevista na legislação, o que é ilegal.

Do Pedido

Pleiteia então a recorrente:

Diante do exposto, pede e espera a Recorrente seja provido o presente recuso voluntário para o fim de se reconhecer a insubsistência dos autos de infração lavrados, como medida de Direito e de Justiça.

[...]

Das Contrarrazões da Procuradoria (e-fls. 2745 e ss,)

[...]

II – FUNDAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO EM CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**II.1 – VALIDADE DAS PROVAS E DA UTILIZAÇÃO DE PRECEITOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO, DO DIREITO CIVIL E DO DIREITO SOCIETÁRIO PARA CARACTERIZAR A SIMULAÇÃO**

A PGFN argumenta que a recorrente, ao citar o acórdão do STF na ADI nº 2446, tenta desqualificar as provas e fundamentos do auto de infração, alegando que a fiscalização teria desconsiderado atos lícitos praticados com o objetivo de economia fiscal.

Sustenta que a decisão do STF na ADI nº 2446 não se aplica ao caso concreto, pois a recorrente agiu com dolo, fraude e simulação, o que afasta a presunção de licitude dos atos praticados.

Afirma que o art. 116, parágrafo único, do CTN, que trata da norma geral antielisiva, deve ser interpretado em consonância com o dever fundamental de pagar tributos, o princípio da capacidade contributiva e a reprovabilidade do abuso de formas jurídicas.

Defende que a exigência de regulamentação da norma geral antielisiva, prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, é suprida pelo Decreto nº 70.235/1972.

Acrescenta que o art. 149, VII, do CTN, independentemente do art. 116, autoriza o lançamento de ofício em caso de dolo, fraude ou simulação.

Destaca que a autoridade fiscal, ao realizar o lançamento, deve se atentar para a correta identificação do fato gerador, especialmente quando há suspeita de dolo, fraude ou simulação, podendo desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Argumenta que, nos casos de planejamento tributário e simulação, não basta o registro formal da operação para afastar a ilicitude, sendo necessário demonstrar a materialidade do negócio, com respaldo em justificativas econômicas e propósito negocial.

Sustenta que a autoridade fiscal, ao concluir pela simulação, baseou-se em provas e indícios concretos, e não em meras ilações, tendo analisado os documentos, informações e justificativas apresentadas pela contribuinte.

Apresenta a doutrina de MARCOS BERNARDES DE MELLO, que define a simulação como a declaração de vontade não verdadeira, intencionalmente emitida, para encobrir a real intenção das partes.

Cita o art. 167 do Código Civil, que considera nulo o negócio jurídico simulado, e destaca que a autoridade fiscal apontou, expressamente, esse dispositivo legal como fundamento para a caracterização da simulação.

Argumenta que a utilização da CND HOLDINGS como empresa veículo configurou simulação, pois a intenção real era adquirir as ações da TENEDORA CND, e não da CND HOLDINGS.

Conclui que a autoridade fiscal, ao desconsiderar a simulação, agiu com base nos arts. 109, 118 e 149, VII, do CTN, que permitem a desconsideração de atos simulados para fins tributários.

Defende que a fiscalização, ao qualificar a CND HOLDINGS como empresa veículo e ao glosar o ágio, não agiu com arbitrariedade, mas com base em indícios e provas que demonstram a artificialidade da operação.

II.2 – DA CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

A PGFN argumenta que a Constituição Federal, ao consagrar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, exige que o aplicador da lei considere tanto a liberdade de contratar quanto a repartição justa dos encargos tributários.

Sustenta que a interpretação literal da lei e a mera análise formal dos negócios jurídicos podem levar à maximização da liberdade individual em detrimento da igualdade tributária, permitindo que contribuintes mais ricos escolham se pagam ou não tributos.

Defende a aplicação dos métodos de interpretação sistemática e teleológica no Direito Tributário, em conjunto com a interpretação literal, para a correta identificação do fato gerador e a concretização dos princípios constitucionais.

Argumenta que a desconsideração dos efeitos fiscais de negócios jurídicos realizados com o fim exclusivo de obter economia tributária encontra respaldo na interpretação teleológica e sistemática da lei, em consonância com os princípios da igualdade e da liberdade.

Sustenta que o enquadramento do planejamento tributário abusivo em ilícitos civis, como o abuso de direito ou a fraude à lei, representa um juízo adicional à interpretação teleológica da norma, não sendo essencial para a lavratura do auto de infração.

Afirma que a jurisprudência do CARF reconhece a possibilidade de desconsiderar os efeitos tributários de negócios jurídicos praticados com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária, mesmo que formalmente lícitos.

Conclui que a reorganização societária realizada pela recorrente configura planejamento tributário abusivo, tendo em vista a ausência de substância econômica e propósito negocial, o que justifica a glosa do ágio e a aplicação da multa qualificada.

III – GLOSA DA DEDUÇÃO DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Expõe a PGFN:

A recorrente se insurge contra a manutenção da glosa sobre as despesas com amortização de ágio. Segundo o seu entendimento, restaram preenchidos todos os requisitos legais para a dedução, previstos nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Dessa maneira, mostra-se necessário analisar contexto fático relativo ao surgimento do “ÁGIO CND”, assim como o conteúdo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, antes de discorrer sobre sua aplicabilidade ao caso concreto.

III.1 – HISTÓRICO DAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS REALIZADAS

A PGFN apresenta um resumo das operações societárias que culminaram com o registro do ágio (“Ágio CND HOLDINGS”) decorrente da aquisição da CND HOLDINGS pela ABB, com base na descrição dos fatos contida no TVF.

Destaca que a fiscalização questionou: (a) a utilização da CND HOLDINGS como empresa-veículo; (b) a fundamentação do ágio integralmente em rentabilidade futura; e (c) a inclusão do valor pago pela MONTHIERS no ágio registrado pela ABB.

Informa que a recorrente reconheceu a incorreção do registro do ágio pago pela MONTHIERS e que a parcela do crédito tributário correspondente foi incluída em parcelamento ordinário.

Conclui que as contrarrazões abordarão apenas as questões da utilização da empresa veículo CND HOLDINGS e do fundamento econômico do ágio.

III.2 – DO BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO NOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532, DE 1997, E 385 E 386 DO RIR/99

A PGFN, antes de analisar a questão da empresa veículo e do fundamento econômico do ágio, apresenta considerações sobre a interpretação e aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, que tratam da dedutibilidade fiscal da amortização do ágio.

Explica que o ágio, em termos contábeis, representa a recuperação de um custo realizado no presente que contribui para a formação de um resultado futuro, sendo amortizado conforme esse resultado é auferido, de acordo com o princípio contábil da correspondência entre receitas e despesas.

Descreve a mecânica contábil da amortização do ágio, explicando que a despesa de amortização anula os efeitos patrimoniais da receita de equivalência patrimonial, de modo que o aumento do custo do investimento se dá pela recuperação do ágio, e não pelo aumento do patrimônio líquido.

Cita a doutrina de José Luiz Bulhões Pedreira, que define o ágio como a parte do custo de aquisição do investimento que corresponde ao direito de participar em valores da controlada ou coligada que não estão registrados em sua escrituração.

Conclui que, em termos contábeis, o custo de aquisição de um investimento considera apenas o valor do ágio ainda não amortizado, pois o saldo amortizado já está incluído no valor patrimonial do investimento.

Afirma que a amortização do ágio, além de ser patrimonialmente neutra, também não possui efeitos fiscais, pois a receita de equivalência patrimonial não é tributada pelo IRPJ e pela CSLL.

Cita novamente José Luiz Bulhões Pedreira, que explica que a amortização do ágio não deve ser computada na determinação do lucro real, pois se trata de um ajustamento da participação nos resultados da controlada ou coligada.

Destaca que o Decreto-Lei nº 1.598/1977, ao prever a inclusão do ágio amortizado no custo fiscal do investimento para fins de apuração de ganho ou perda de capital (art. 33), afasta o custo contábil do custo fiscal, criando um benefício fiscal.

Argumenta que a inclusão do ágio amortizado no custo fiscal contraria a lógica contábil e tributária, pois aumenta o custo sem substância econômica e permite a dedução da despesa sem a tributação da correspondente receita.

Sustenta que a Lei nº 9.532/1997, ao autorizar a dedução fiscal da amortização do ágio em caso de confusão patrimonial entre controladora e controlada (art. 7º), respeitou a lógica contábil e tributária, transformando a despesa de amortização em uma despesa operacional.

Explica que, antes da Lei nº 9.532/1997, a dedutibilidade do ágio em caso de confusão patrimonial era tratada pelo art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que previa a apuração de ganho ou perda de capital pela empresa resultante da operação societária, mas que esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 9.430/1996.

Afirma que a Lei nº 9.430/1996, ao exigir a apuração do resultado da operação societária pela pessoa jurídica cujo patrimônio é transferido, restringiu ainda mais a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio.

Conclui que a Lei nº 9.532/1997, ao prever a dedutibilidade do ágio em caso de confusão patrimonial, criou uma regra clara e objetiva, em consonância com a lógica contábil e tributária.

Destaca que o aproveitamento fiscal do ágio é uma exceção à regra geral de indedutibilidade, sendo admitido apenas nos casos de previsão legal expressa (como no art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) ou quando se enquadrar no fundamento lógico-jurídico do ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997).

Explica que o ágio ou deságio deve ter como origem um propósito comercial e um substrato econômico, decorrente de uma transação comercial entre partes independentes.

Cita a Orientação Técnica CPC 02/2008, que afirma que o ágio por expectativa de rentabilidade futura só pode ser reconhecido se adquirido de terceiros, sendo vedada a sua reavaliação.

Conclui que o ágio, para ser dedutível, deve ter um propósito econômico real, um substrato econômico e cumprir os requisitos legais (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e arts. 385 e 386 do RIR/99).

III.3 – IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO ÁGIO REGISTRADO PELA CONTRIBUINTE: não cumprimento das condições e requisitos impostos pelos artigos 385 e 386 do RIR/99

Destaca a PGFN:

[...]

Antes de demonstrar por que as despesas com amortização de ágio, registradas pela contribuinte, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, cumpre destacar que os argumentos e teses de defesa que a contribuinte apresentou em sede de impugnação são basicamente as mesmas que, agora, são trazidas em sede de recurso voluntário. Esse fato é relevante porque a turma julgadora de primeira instância já enfrentou e rechaçou os argumentos e teses levantadas, na impugnação, pela contribuinte. Desse modo, tem-se que o acórdão recorrido já analisou, com profundidade, os mesmos temas e alegações que foram trazidos no recurso voluntário – visto que são repetições do que fora exposto na Impugnação. Nesse tipo de situação, é possível utilizar os mesmos fundamentos explicitados pela DRJ para refutar as teses apresentadas no recurso voluntário, conforme autoriza expressamente o § 3º do art. 57 do Regimento Interno do CARF.[12] E é justamente isso que se procurará fazer nas presentes contrarrazões: endossar os fundamentos utilizados pela DRJ, que são suficientes para rechaçar as alegações suscitadas pela contribuinte em seu recurso voluntário.

III.3.1 – DA INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DA TENEDORA CND PELA AMBEV BRASIL BEBIDAS (ABB): caracterização da CND HOLDINGS como empresa veículo (interposta)

A PGFN, antes de analisar o cumprimento dos requisitos para a dedutibilidade do ágio, examina a controvérsia sobre qual empresa foi efetivamente adquirida pela ABB: a CND HOLDINGS ou a TENEDORA CND.

Relembra a cronologia dos fatos que culminaram com a incorporação da CND HOLDINGS pela ABB e a aquisição indireta da CND.

Assinala que a CND HOLDINGS teve uma existência efêmera, recebendo as ações da CND e, em seguida, transferindo-as para a TENEDORA CND, conforme previsto no contrato firmado entre a ABB e a ELJ.

Indica que a fiscalização e a DRJ identificaram, no contrato, indícios de que o objeto do negócio era a aquisição de ações da TENEDORA CND, e não da CND HOLDINGS.

Transcreve trecho do acórdão recorrido que destaca a estranheza da definição prévia de que a ABB compraria as ações da CND HOLDINGS e, posteriormente, as transferiria para a TENEDORA CND.

Questiona a vantagem para a ELJ em “impor” a utilização da CND HOLDINGS, visto que a estrutura final do negócio seria a TENEDORA CND controlando as ações da CND.

Salienta que a ABB, por sua vez, obteve vantagem fiscal com a utilização da CND HOLDINGS, pois pôde amortizar o ágio após incorporar essa holding, que era inoperante e sem relevância.

Destaca que a ABB sequer avaliou a situação econômico-financeira da CND HOLDINGS antes de adquiri-la, o que demonstra que a sua inserção na estrutura societária não era inesperada.

Observa que a própria recorrente, em sua defesa, confessou que a CND HOLDINGS era uma mera “casca”, ao afirmar que o que realmente interessava era a CND.

Aponta que a CND HOLDINGS não possuía escrituração contábil regular, o que reforça a sua caracterização como empresa veículo.

Sustenta que a ausência de menção à CND HOLDINGS nos comunicados da CND ao mercado em 2012 é mais um indício da sua artificialidade.

Transcreve trecho do acórdão recorrido que destaca a ausência de menção à CND HOLDINGS no Informe Anual da CND e em outros documentos divulgados ao mercado.

Refuta a justificativa da recorrente de que a CND HOLDINGS não foi mencionada no Informe Anual por ser irrelevante para os investidores, argumentando que essa alegação reforça a finalidade exclusivamente fiscal da holding.

Conclui que a CND HOLDINGS era uma empresa veículo, sem propósito negocial, criada para viabilizar a amortização do ágio pela ABB.

III.3.2 – AUSÊNCIA DA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE INVESTIDORA E INVESTIDA

A PGFN assevera que a dedutibilidade do ágio não é um direito automático do contribuinte que adquire uma participação societária, mas um benefício fiscal condicionado ao cumprimento de requisitos legais, entre eles a confusão patrimonial entre investidora e investida.

Reforça que a Lei nº 9.532/1997, ao estabelecer requisitos para a dedutibilidade do ágio, demonstra que a mera aquisição da participação societária não é suficiente para o seu aproveitamento fiscal.

Explica que a confusão patrimonial, exigida pelo art. 386 do RIR/99, visa a presumir a perda do investimento realizado, o que justifica a dedução do ágio.

Analisa o art. 386 do RIR/99, destacando a expressão “na qual detenha participação societária adquirida com ágio”, e argumenta que o verbo “adquirir” deve ser interpretado em seu sentido econômico, implicando um sacrifício patrimonial por parte do adquirente.

Conclui que a Lei nº 9.532/1997 autoriza a dedução do ágio apenas quando a pessoa jurídica adquirida for incorporada ou incorporar a sua controladora.

Adverte que a dedutibilidade do ágio, por ser um benefício fiscal, deve ser interpretada de forma literal e restritiva, conforme o art. 111 do CTN.

Sustenta que, no caso concreto, a ABB não se confundiu patrimonialmente com a Tenedora CND, a real investida, o que impede a dedução do ágio.

Critica a recorrente por tentar justificar a dedutibilidade do ágio com base na incorporação da CND HOLDINGS, uma empresa veículo interposta para evitar a confusão patrimonial exigida por lei.

Conclui que a intenção da Lei nº 9.532/1997 era estimular a confusão patrimonial entre investidora e investida, e que a utilização de empresas veículo para evitar essa confusão contraria o objetivo da lei.

Cita o Acórdão CARF nº 1302-00.834, que afastou a transferência de ágio para empresa veículo por ausência de previsão legal.

Menciona também o Acórdão CARF nº 1101-000.961 (“caso SANTANDER”), que reconheceu a necessidade de confusão patrimonial entre investidora e investida para a dedução do ágio.

Conclui que a recorrente não cumpriu o requisito da confusão patrimonial, o que torna indevida a dedução do ágio.

III.3.3 – FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO

Expõe a PGFN:

A Fiscalização também questionou o fundamento econômico do “Ágio CND”, que foi registrado pela recorrente integralmente como sendo decorrente da rentabilidade futura da CND.

Em relação ao fundamento econômico do ágio, dois pontos devem ser detidamente examinados: (a) a existência de dois laudos de avaliação da CND, um atestando o valor de um ágio “fiscal” e outro um valor de ágio “contábil”; e (b) a interpretação e aplicação do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

No tocante aos laudos, temos que os dois documentos apresentados à Fiscalização chegam ao mesmo valor de mercado para a CND. A divergência está no valor de rentabilidade futura indicada no “laudo fiscal”, que corresponde a todo o montante que supera o valor de PL da CND, ao passo que o “laudo contábil” aloca o valor do ágio a marcas negociadas com a ELJ e que compunham o ativo intangível da CND e, residualmente, à rentabilidade futura (goodwill) da CND.

Nesse ponto, cumpre destacar que não há controvérsia quanto à existência dos laudos e quanto ao valor de mercado atribuído à CND, ou seja, a Fiscalização e a recorrente não discutem o valor do “Ágio CND”, mas, sim, o percentual deste ágio que pode ser efetivamente atribuído à rentabilidade futura da CND. Em decorrência disso, a divergência quanto aos laudos consiste na pretensão da contribuinte de que seja adotado o “laudo fiscal”, enquanto a autoridade fiscal defende que seja tomado como parâmetro o “laudo societário”.

III.3.3.1 – INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DO DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 1977: distinção entre fundamentos econômicos do ágio

A PGFN examina a divergência entre a fiscalização e a recorrente quanto ao fundamento econômico do ágio, explicitando que a controvérsia reside no percentual do ágio que pode ser atribuído à rentabilidade futura da CND.

Esclarece que a fiscalização não questiona o valor do ágio, mas sim a sua fundamentação, defendendo que seja utilizado o “laudo societário”, e não o “laudo fiscal”.

Enfatiza que a discussão sobre o fundamento econômico do ágio se resume à interpretação e aplicação do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Adverte que a autoridade fiscal, ao afirmar que o fundamento econômico do ágio não é de livre escolha do contribuinte, não quis dizer que a rentabilidade futura teria caráter residual.

Explica que a fiscalização, ao defender essa tese, buscava coibir a escolha arbitrária do fundamento econômico do ágio, especialmente quando o contribuinte tem conhecimento de que o fundamento real não é a rentabilidade futura.

Contextualiza a afirmação da autoridade fiscal, lembrando que a fiscalização identificou, por meio de provas documentais, outros fundamentos econômicos para o ágio, além da rentabilidade futura.

Sustenta que a recorrente, ao pretender deduzir o “ágio fiscal” mesmo tendo reconhecido a existência de outros fundamentos econômicos (“ágio contábil”), busca a convalidação de um procedimento contábil inadequado.

Reafirma que a fiscalização, ao questionar o fundamento econômico do ágio, baseou-se na realidade fática da negociação, evidenciada pelos laudos de avaliação.

Concorda com a recorrente que o § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 não impõe uma ordem ou precedência entre os fundamentos econômicos do ágio, nem exige a escolha de apenas um fundamento.

Observa que a expressão “dentre os seguintes”, contida no § 2º do art. 20, permite a utilização de mais de um fundamento econômico para o ágio.

Esclarece que a afirmação de que os fundamentos econômicos do ágio são excludentes significa apenas que um fundamento não está contido no outro, e não que deva haver um único fundamento para o ágio.

Reitera que a fiscalização, ao questionar o fundamento do ágio, baseou-se na existência de dois laudos que indicavam fundamentos econômicos distintos.

Reconhece que compete às partes definir o critério de avaliação do ágio, mas salienta que a fiscalização não substituiu arbitrariamente o fundamento econômico, mas se baseou em laudo apresentado pela própria recorrente.

Conclui que a fiscalização agiu corretamente ao glosar as deduções fiscais referentes às parcelas do ágio que não estavam fundamentadas em rentabilidade futura, tendo em vista a existência de provas que indicavam outros fundamentos econômicos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**, Relator

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

Da Amortização do Ágio

A fiscalização apurou que a Ambev Brasil Bebidas S.A. (ABB), incorporada pela Ambev S.A. ("Ambev") em 02/01/2014, amortizou indevidamente ágio fiscal originado da aquisição da CND HOLDINGS (Bahamas) em 2012. A operação visava a participação da Ambev na Cervecería Nacional Dominicana S.A. (CND).

1. Estrutura Societária Inicial:

Figura 01

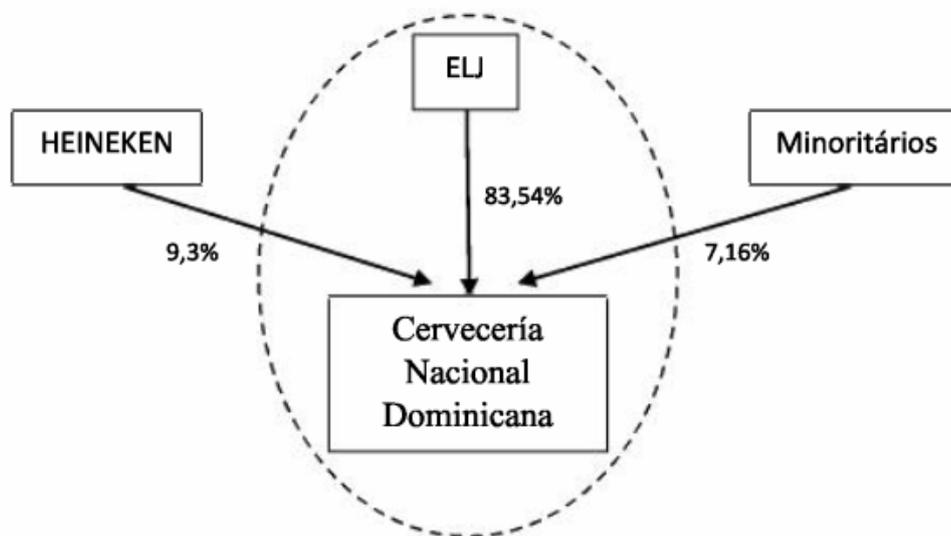


Figura 1 – Estrutura acionária da Cerveceria Nacional Dominicana nos anos anteriores à alienação de parte do controle da Cerveceria

A CND era controlada pela E. León Jimenes S.A. ("ELJ"), com participação de 83,54%. A Heineken detinha 9,3% e outros minoritários, 7,16%.

2. Criação das Holdings e Integralização

Figura 02

Em 11/04/2012, a ELJ criou duas holdings: **CND HOLDINGS** e **Tenedora CND, S.A.** ("Tenedora").

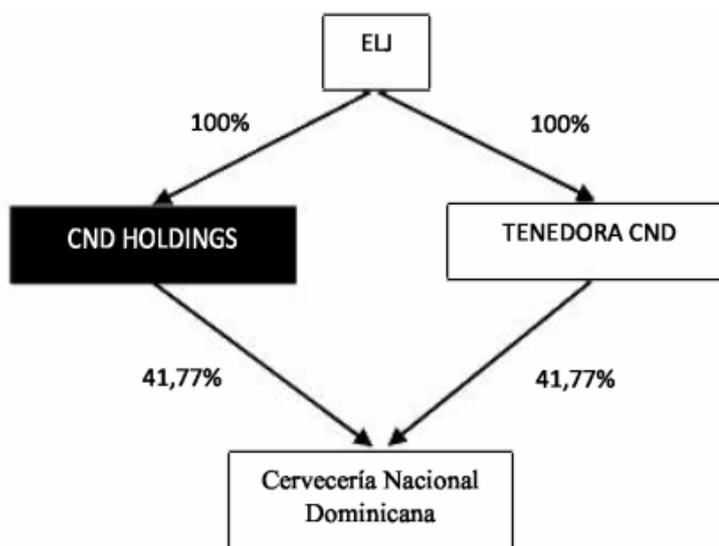


Figura 2 – Integralização de ELJ na CND HOLDINGS e na TENEDORA CND com a participação na Cerveceria Nacional Dominicana, na proporção de 50% para cada uma, dias antes da celebração do contrato de aquisição da CND HOLDINGS

A ELJ integralizou 50% de sua participação na CND em cada holding, totalizando 83,54% da CND.

3. Aquisição da CND HOLDINGS pela ABB:

Figura 03

Em 14/04/2012, a ABB adquiriu a CND HOLDINGS por R\$ 2.041.671.775,00.

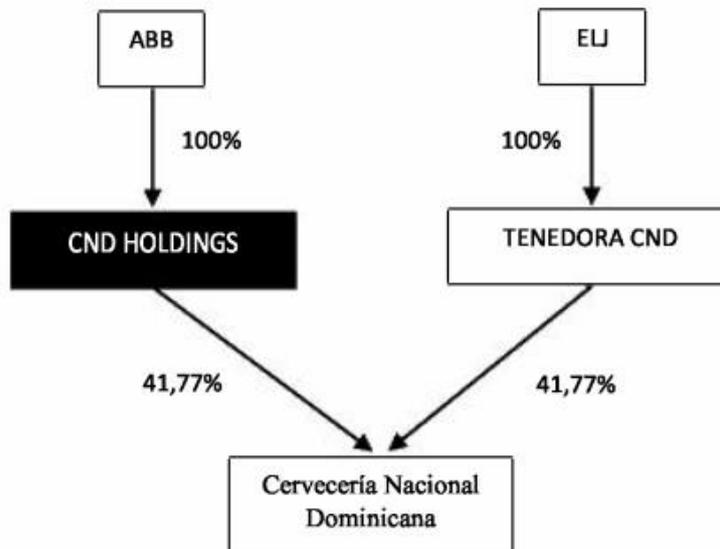


Figura 3 – Aquisição da CND HOLDINGS pela Ambev Brasil Bebidas (14/4/2012)

4. Integralização na Tenedora e Reorganização Societária:

Em 11/05/2012, a CND HOLDINGS integralizou suas ações da CND no capital da Tenedora. A Monthiers S.A. ("Monthiers"), empresa do grupo Ambev, integralizou ações da Ambev Dominicana na Tenedora, recebendo uma ação classe B. A Monthiers vendeu essa ação para a CND HOLDINGS por valor irrisório.

Figura 04

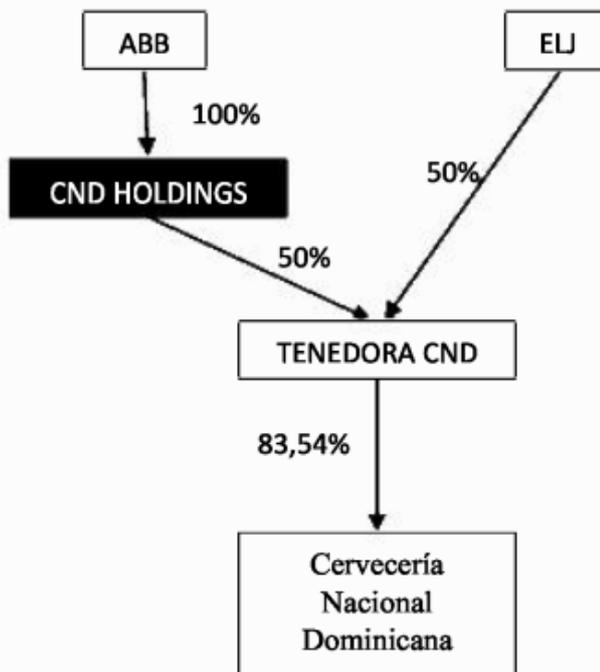


Figura 4 – Transferência das ações da Cerveceria Nacional da CND HOLDINGS para a Tenedora (11/5/2012)

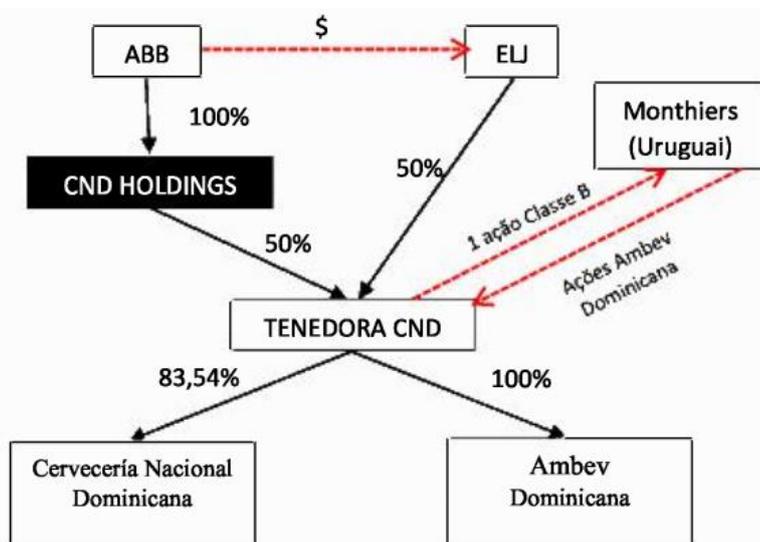


Figura 5- Configuração dos grupos após pagamento da ABB e da contribuição da Monthiers

5. Incorporação da CND HOLDINGS e Estrutura Final:

Figura 06

Em 01/12/2012, a ABB incorporou a CND HOLDINGS, registrando um ágio fiscal de R\$ 1.947.111.141,00.

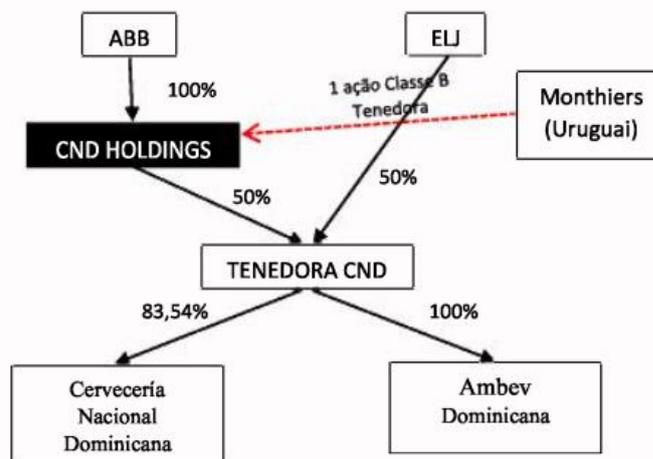


Figura 6 – Último passo antes da incorporação da CND HOLDINGS pela ABB

Após a incorporação, a estrutura final ficou como abaixo:

Figura 07 – Estrutura Final

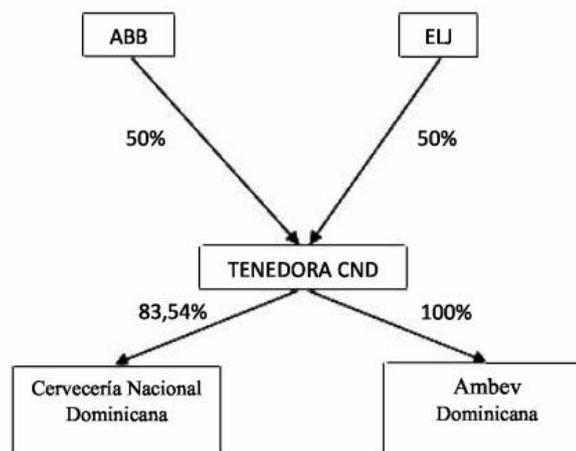


Figura 7 – Estrutura de controle conjunto dos dois grupos após incorporação da CND HOLDINGS em 1º/12/2012 (sem levar em conta as aquisições que a Ambev Brasil fez da Heineken e dos demais minoritários)

Glosa do Ágio e Multas:

A fiscalização glosou a amortização do ágio, aplicando a multa qualificada de 150% e a multa isolada, por entender que a CND HOLDINGS foi uma empresa veículo sem propósito negocial, criada para gerar a amortização do ágio no Brasil.

Pontos Relevantes:

A CND HOLDINGS teve uma existência efêmera (11/04/2012 a 01/12/2012).

A Monthiers, empresa uruguaia, participou da operação, adquirindo uma ação da Tenedora.

A fiscalização questiona a falta de *due diligence* por parte da ABB.

A fiscalização argumentou que, diante do valor expressivo da transação, a ABB tinha o dever de realizar a *due diligence* para avaliar os riscos da operação e

garantir que a estrutura societária fosse adequada aos seus interesses. A recorrente alegou que não teve tempo hábil para realizar a *due diligence*, pois a notícia da compra da CND pela Heineken, publicada dois dias antes da assinatura do contrato com a ELJ, a colocou em uma situação de urgência.

No entanto, a fiscalização refutou essa justificativa, argumentando que a recorrente, uma multinacional com vasta experiência em aquisições, tinha plena capacidade de avaliar os riscos da operação e de exigir a estrutura societária mais adequada aos seus interesses. A alegação de urgência não se sustenta, tendo em vista que a recorrente teve tempo suficiente para negociar os termos do contrato e para buscar garantias da ELJ.

Em suma, a fiscalização considerou que a ausência de *due diligence* por parte da ABB foi um indício de que a operação não foi realizada de boa-fé, reforçando a tese de simulação.

A fiscalização aponta que a estrutura societária foi antieconômica e desprovida de lógica, servindo apenas para gerar economia tributária indevida no Brasil.

A fiscalização conclui que a operação foi simulada e que a Ambev não tem direito à amortização do ágio.

Falta de Propósito Negocial, Simulação e Conluio

A Autoridade Fiscal se dedica a demonstrar a natureza simulada da operação realizada pela Ambev, com a interposição da CND HOLDINGS. Argumenta que a CND HOLDINGS foi utilizada como empresa veículo, sem propósito negocial, com o único intuito de viabilizar a amortização do ágio no Brasil.

Para sustentar a tese de simulação e conluio, a fiscalização aponta diversos indícios, como a criação da CND HOLDINGS apenas três dias antes da assinatura do contrato de aquisição pela ABB e o pagamento de R\$ 2.041.671.775,00 pela ABB sem que houvesse qualquer questionamento sobre a sua criação ou propósito.

A Autoridade Fiscal também destaca a transferência das ações da CND para a Tenedora em menos de um mês, pelo mesmo valor da aquisição, e a posterior incorporação da CND HOLDINGS pela ABB, apenas sete meses após a sua criação.

A fiscalização questiona a ausência de *due diligence* por parte da ABB, considerando o valor expressivo da transação e a criação da CND HOLDINGS poucos dias antes da assinatura do contrato. A cláusula contratual que isenta a ELJ de pagar os "Impostos de Transferência" nas Bahamas, onde a CND HOLDINGS foi constituída, também é apontada como indício de conluio entre as partes.

Complementa que a CND HOLDINGS não teve atividades operacionais nem função econômica real, servindo apenas como uma "casca" para "carregar" as ações da CND por um curto período. Sustenta que a estrutura societária montada foi antieconômica e desprovida de lógica, tendo sido criada com o único objetivo de gerar economia tributária indevida no Brasil.

A fiscalização conclui que a operação simulada visava registrar um ágio artificialmente vinculado à CND HOLDINGS, para permitir a amortização fiscal no Brasil. Na realidade, a essência do negócio era a aquisição de metade do controle da Tenedora, e não da CND HOLDINGS. Para

elucidar a simulação, a fiscalização cita o art. 167 do Código Civil, que considera nulo o negócio jurídico simulado.

A Autoridade Fiscal ilustra a simulação por meio de três passos, que demonstram como a operação poderia ter sido realizada de forma mais simples e direta, sem a interposição da CND HOLDINGS.

Passo 1: Criação da Tenedora

Passo 1: criação da Tenedora com a totalidade da participação detida pela ELJ na Cerveceria Nacional Dominicana.

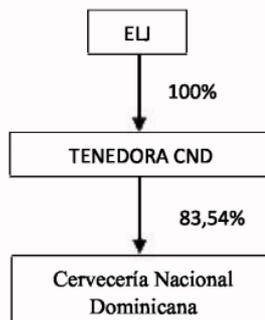


Figura 8 – Formação da Tenedora sem a CND HOLDINGS e com 100% das ações detidas pela ELJ na Cerveceria

No primeiro passo, a ELJ criaria a Tenedora diretamente com 100% das ações da CND, sem a necessidade da CND HOLDINGS.

Passo 2: Aquisição de 50% da Tenedora pela ABB

Passo 2: Recebimento do preço pago pela venda de parte do controle da Cerveceria Nacional Dominicana (aquisição de metade da Tenedora), tendo como contrapartida a cessão de metade das ações da Tenedora para a Ambev Brasil Bebidas.

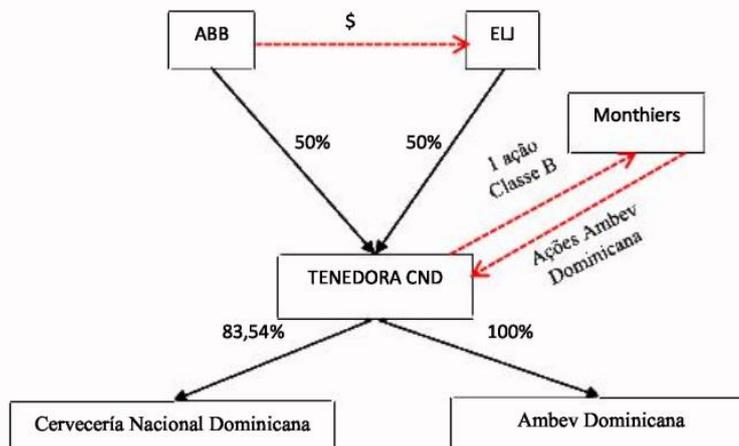


Figura 9 – Transferência de metade das ações da Tenedora para a ABB, mediante o recebimento pela ELJ do preço pago pela ABB e pela Monthiers

Em seguida, a ABB adquiriria 50% da Tenedora, pagando à ELJ o valor correspondente. A Monthiers, por sua vez, contribuiria com as ações da Ambev Dominicana para a aquisição.

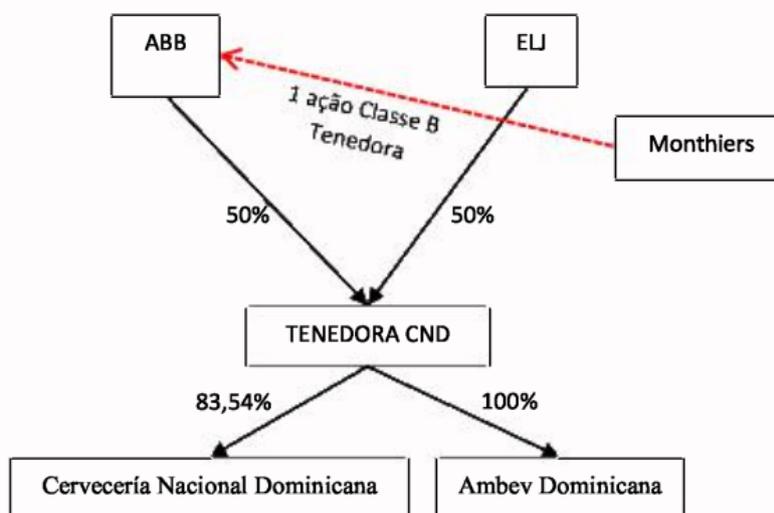
Passo 3: Monthiers cede sua ação da Tenedora para a ABB**Passo 3: Monthiers cede sua ação Tenedora para ABB**

Figura 10 – Formato societário idêntico ao formato após a incorporação da CND HOLDINGS

Por fim, a Monthiers transferiria sua ação da Tenedora para a ABB, consolidando a estrutura final desejada, sem a necessidade da interposição da CND HOLDINGS.

A fiscalização conclui que a CND HOLDINGS não teve propósito negocial e que a operação foi inequivocamente simulada para gerar economia tributária indevida no Brasil.

Fundamento Econômico do Ágio

A Autoridade Fiscal analisa o fundamento econômico do ágio registrado pela Ambev Brasil Bebidas (ABB) na aquisição da CND HOLDINGS. Questiona a fundamentação do ágio em "rentabilidade futura", alegando que parte significativa do ágio se refere a marcas, as quais não são amortizáveis.

Argumenta que a escolha do fundamento econômico do ágio não é uma prerrogativa do contribuinte, devendo este seguir a essência econômica da transação. Para corroborar sua tese, a fiscalização confronta o laudo fiscal (DOC 19) e o laudo contábil (DOC 51), ambos elaborados pela KPMG. O laudo fiscal, utilizado para fins tributários, fundamenta o ágio em "rentabilidade futura", enquanto o laudo contábil, utilizado para fins societários, aloca parte do preço pago a marcas.

A Autoridade Fiscal argumenta que o laudo fiscal é inverídico, pois o ágio por rentabilidade futura é um valor residual, calculado após a alocação do preço pago aos demais ativos. A fiscalização sustenta que a doutrina contábil, o Decreto-Lei 1.598/77, a Lei 6.404/76 e a Instrução CVM 1/78 exigem uma ordem de alocação para se chegar ao ágio por rentabilidade futura, a qual não foi observada pela ABB.

A fiscalização também argumenta que a Lei 11.638/07 e o conceito de *fair value* não alteram a natureza residual do ágio por rentabilidade futura, nem autorizam a inclusão de marcas nesse ágio. A fiscalização defende que a inclusão de marcas no ágio por rentabilidade futura viola o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia.

Com base no laudo contábil (DOC 51), a fiscalização identifica R\$ 475.600.902,00 em marcas que foram indevidamente incluídas no ágio fiscal. A fiscalização conclui que a ABB agiu

com má-fé ao fundamentar o ágio em "rentabilidade futura", buscando obter vantagem fiscal indevida.

Esclarecimento sobre a Inclusão de Marcas no Laudo

A questão da inclusão de marcas no laudo e a sua relação com o ágio fiscal se baseia na divergência entre o laudo fiscal (DOC 19) e o laudo contábil (DOC 51), ambos elaborados pela KPMG para avaliar a Cervecería Nacional Dominicana S.A. (CND).

1. Laudo Fiscal (DOC 19):

Data: 28 de dezembro de 2012

Data-base da avaliação: 30 de abril de 2012

Objetivo: Avaliar a CND "com base nas rentabilidades futura para fins fiscais".

Conclusão: O valor econômico da CND é de US\$ 3,082 bilhões.

Não menciona as marcas individualmente.

Fundamenta o ágio em "rentabilidade futura".

2. Laudo Contábil (DOC 51):

Data: 28 de dezembro de 2012 (mesma data do laudo fiscal)

Objetivo: Alocar o preço pago pela aquisição da CND aos diversos ativos, incluindo marcas.

Método: Fluxo de caixa descontado (mesmo método do laudo fiscal)

Valor da CND: US\$ 3,082 bilhões (mesmo valor do laudo fiscal)

Especifica o valor das marcas adquiridas: R\$ 869.383.000,00 (ver Tabela 3 do TVF).

Identifica as marcas como "ativos intangíveis com vida útil indefinida" nas notas explicativas (DOC 25).

3. Divergência:

A divergência entre os laudos reside no fato de que o laudo fiscal fundamenta o ágio em "rentabilidade futura", sem mencionar as marcas, enquanto o laudo contábil aloca parte do preço pago às marcas, as quais não são amortizáveis.

4. Posição da Fiscalização:

A fiscalização argumenta que a inclusão das marcas no ágio por rentabilidade futura é indevida, pois as marcas não podem ser amortizadas. A fiscalização considera que a ABB agiu com má-fé ao fundamentar o ágio em "rentabilidade futura", buscando obter vantagem fiscal indevida.

5. Valores:

Valor total do ágio pago pela ABB: R\$ 2.041.671.775,00 (informado pela ABB).

Valor das marcas incluídas no ágio, segundo o laudo contábil: R\$ 475.600.902,00 (41,77% do valor total das marcas, correspondente à participação da ABB na CND).

6. Conclusões:

A fiscalização utilizou o laudo contábil (DOC 51) para identificar o valor das marcas incluídas no ágio.

A fiscalização glosou R\$ 475.600.902,00 do ágio, correspondente ao valor das marcas.

Despesas Glosadas

A Autoridade Fiscal detalha os valores glosados em relação à amortização do ágio fiscal, considerando as diferentes decisões que podem ser tomadas no âmbito administrativo e judicial.

1. Glosa Integral:

A fiscalização defende a glosa integral das despesas de amortização, totalizando R\$ 1.953.325.430,00 para o período de 2012 a 2016 e R\$ 330.297.436,00 para o AC 2017. Essa glosa se baseia na tese de que houve simulação e, portanto, a Ambev não tem direito à amortização do ágio.

2. Glosa Parcial:

A fiscalização também calcula o valor da glosa na hipótese de o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconhecer a existência de erro na fundamentação do ágio, mas rejeitar a tese de simulação. Nessa hipótese, o valor do ágio seria reduzido, excluindo-se a parcela referente às marcas.

3. Utilização das Tabelas:

	A	B	C	D	E	F	G	H
1				1,7%	19,9%	19,9%	19,9%	17,2%
2				2012	2013	2014	2015	2016
3			Ágio fiscal reconhecido	Despesa registrada				
4			1.914.833.951	32.901.852	381.400.978	381.400.978	381.400.978	330.297.436
5			Ágio fiscal admitido	Despesa admitida				
6			0	0	0	0	0	0
7	1	Simulação						
8						Glosa		
9				32.901.852	381.400.978	381.400.978	381.400.978	330.297.436
10			Ágio fiscal admitido	Despesa admitida				
11	2	Fundamentação (Ágio - R\$ 475.600.902)	1.439.233.049	24.729.785	286.669.709	286.669.709	286.669.709	248.259.117
12						Glosa		
13				8.172.067	94.731.269	94.731.269	94.731.269	82.038.319
14			Ágio fiscal admitido	Despesa admitida				
15	3	Sem pagamento Monthiers (Ágio - R\$ 222.483.704)	1.692.350.247	29.079.000	337.086.168	337.086.168	337.086.168	291.920.324
16						Glosa		
17				3.822.852	44.314.810	44.314.810	44.314.810	38.377.112
18			Ágio fiscal admitido	Despesa admitida				
19	4	Fundamentação & sem pagamento (Ágio - R\$ 698.084.606)	1.216.749.345	20.906.934	242.354.900	242.354.900	242.354.900	209.882.005
20						Glosa		
21				11.994.918	139.046.078	139.046.078	139.046.078	120.415.481
22								

Tabela 7 – Glosas de acordo com a qualificação que vier a ser dada aos fatos jurídicos anos 2012 a 2016

	A	B	C	D	E
1					19,52%
2			Ágio fiscal reconhecido	2017	
3			1.692.350.247,00	Total da despesa	330.297.436,00
4	1	Simulação	Ágio Fiscal Admitido	Despesa Admitida	-
5			-	Glosa	330.297.436,00
6	2	Fundamento (Ágio - R\$ 475.600.902)	Ágio Fiscal Admitido	Despesa Admitida	237.474.003,75
7			1.216.749.345,00	Glosa	92.823.432,25

Tabela 8 – Glosas de acordo com a qualificação que vier a ser dada aos fatos jurídicos ano calendário 2017

A fiscalização conclui que, independentemente da “decisão do CARF” sobre a simulação, parte das despesas de amortização do ágio deve ser glosada, resultando em crédito tributário expressivo.

Qualificação da Multa

A Autoridade Fiscal justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, em razão da simulação, fraude e conluio praticados pela Ambev. Argumenta que a constituição do crédito tributário é vinculada e obrigatória, sendo o lançamento de ofício realizado com base no art. 149, VII, do CTN, que autoriza a revisão do lançamento quando comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Sustenta que a simulação, a fundamentação incorreta do ágio e a inclusão do pagamento da Monthiers configuram sonegação (art. 71 da Lei 4.502/64), fraude (art. 72 da Lei 4.502/64) e conluio (art. 73 da Lei 4.502/64), o que justifica a aplicação da multa qualificada. Aduz que a simulação está contida no conceito de fraude, previsto no art. 72 da Lei 4.502/64. Conclui que a multa qualificada de 150% é devida, em razão da conduta dolosa da Ambev, que estruturou a operação de forma artificial para obter vantagem fiscal indevida.

Análise

CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE "REAL ADQUIRENTE" E "REAL ADQUIRIDA"

A recorrente, em seu recurso voluntário, impugna a glosa da amortização do ágio fiscal, argumentando que a CND HOLDINGS foi criada por imposição da ELJ e que a fiscalização, ao desconsiderá-la como empresa veículo, desrespeitou a liberdade de planejamento tributário da Ambev.

Alega que a fiscalização, ao concluir pela simulação, baseou-se em "provas indiciárias" que não se sustentam quando analisados os fatos no contexto da operação. Sustenta que a aquisição da participação na CND envolveu uma disputa entre o Grupo Ambev e a Heineken, o que conferiu à ELJ, controladora da CND, o poder de impor as condições da negociação.

No entanto, a autoridade fiscal pode desconsiderar os efeitos tributários de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária, mesmo que formalmente lícitos, se comprovado que a operação foi simulada. (cf. Acórdãos CARF nº 1401-002.301, 9101-006.049, 9101-006.287, 9101-006.240 e 9101-006.289).

No caso em análise, a fiscalização demonstrou, por meio de provas documentais e depoimentos, que a CND HOLDINGS foi criada sem propósito negocial, com a única finalidade de viabilizar a amortização do ágio no Brasil. A holding teve uma existência efêmera, recebendo as ações da CND e, em seguida, transferindo-as para a Tenedora, conforme previsto no contrato. A rápida incorporação da CND HOLDINGS pela ABB, apenas sete meses após a sua criação, reforça a tese de simulação.

A fiscalização também questionou a ausência de *due diligence* por parte da ABB, considerando o valor expressivo da transação e a criação da CND HOLDINGS poucos dias antes da assinatura do contrato. A cláusula contratual que isenta a ELJ de pagar os "Impostos de Transferência" nas Bahamas, onde a CND HOLDINGS foi constituída, reforça a tese de conluio entre as partes. A recorrente argumenta que a notícia da compra da CND pela Heineken, publicada dois dias antes da assinatura do contrato com a ELJ, a colocou em uma situação de urgência, não havendo tempo para questionar a criação da CND Holdings.

A recorrente também alega que a CND HOLDINGS não representava risco negocial, pois tinha como único ativo as ações da CND e que eventuais passivos eram afastados pelas garantias da ELJ previstas no contrato. No entanto, a ausência de risco negocial não justifica a criação de uma empresa veículo sem propósito negocial. A CND HOLDINGS não teve qualquer atividade

operacional nem função econômica real, servindo apenas para "carregar" as ações da CND por um curto período.

A recorrente sustenta que a fiscalização não comprovou a inexistência da CND HOLDINGS, apresentando um documento da *Dirección General de Impuestos* Internos da República Dominicana que atesta a existência da holding. No entanto, a mera existência formal da CND HOLDINGS não afasta a sua caracterização como empresa veículo. A fiscalização demonstrou que a holding não teve qualquer atividade operacional nem função econômica real, servindo apenas para viabilizar a amortização do ágio no Brasil.

A jurisprudência do CARF, consolidada em diversos precedentes, é categórica ao afirmar que a autoridade fiscal pode desconsiderar os efeitos tributários de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária, mesmo que formalmente lícitos, se comprovado que a operação foi simulada. (cf. Acórdãos CARF nº 1401-002.301, 9101-006.049, 9101-006.287, 9101-006.240 e 9101-006.289).

No caso em análise, a fiscalização foi além de meras suspeitas, apresentando provas contundentes da artificialidade da CND HOLDINGS. A holding, criada às vésperas da assinatura do contrato, não passou de uma "casca" vazia, sem qualquer atividade operacional ou função econômica real. Sua única finalidade era servir como veículo para a transferência das ações da CND para a Tenedora, permitindo a amortização do ágio no Brasil. A própria recorrente, ao admitir que a CND HOLDINGS era uma mera "casca", criada para atender a uma exigência da ELJ, corrobora a tese da fiscalização.

A recorrente tenta se eximir da responsabilidade pela simulação, alegando que agiu em um contexto de urgência, sem tempo hábil para questionar a ELJ ou realizar a devida *due diligence*. No entanto, essa justificativa se mostra frágil diante do valor bilionário da transação e do tempo que a recorrente teve para negociar os termos do contrato e para buscar garantias da ELJ. A recorrente, uma multinacional com vasta experiência em aquisições, tinha plena capacidade de avaliar os riscos da operação e de exigir a estrutura societária mais adequada aos seus interesses.

Do FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO

A recorrente contesta a glosa parcial do ágio fiscal, argumentando que a legislação, à época da aquisição da CND HOLDINGS (2012), permitia a alocação integral do ágio à expectativa de rentabilidade futura, sem a necessidade de segregação de valores referentes a marcas.

Sustenta que o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, na redação original, não estabelecia uma ordem de preferência entre os fundamentos econômicos do ágio, permitindo ao contribuinte a livre escolha do fundamento.

No entanto, a fiscalização, com base no laudo contábil (DOC 51), identificou que parte do ágio pago pela ABB se referia a marcas, as quais não são amortizáveis. A fiscalização, corroborada pela DRJ, entendeu que a escolha do fundamento econômico do ágio não é livre, devendo refletir a essência econômica da transação.

A Solução de Consulta Cosit nº 03/2016 confirma esse entendimento, determinando que o ágio deve ser fundamentado com base em critérios objetivos, e não na mera vontade do contribuinte. Esta Solução de Consulta também aplica o princípio da especialidade, determinando que a norma específica para ativos intangíveis (inciso II do art. 7º da Lei nº 9.532/1997) deve prevalecer sobre a norma geral de rentabilidade futura.

Diante do exposto, conclui-se que a inclusão de marcas no ágio por rentabilidade futura é indevida. A recorrente não comprovou que o ágio pago se referia exclusivamente à expectativa de lucros futuros da CND, tendo a fiscalização demonstrado, por meio do laudo contábil, que parte do ágio se referia a marcas.

DA MULTA QUALIFICADA

A recorrente impugna a aplicação da multa qualificada de 150%, argumentando que a fiscalização não comprovou a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, requisitos essenciais para a sua aplicação.

A multa qualificada, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, tem natureza administrativa e visa punir condutas graves do contribuinte que, de forma dolosa, buscam impedir ou retardar o pagamento do tributo. A aplicação da multa qualificada exige a demonstração inequívoca da intenção do contribuinte em fraudar o Fisco, o que não restou demonstrado no presente caso.

A fiscalização, ao imputar à recorrente a prática de simulação, fraude e conluio, baseou-se em interpretações subjetivas dos fatos, sem apresentar provas que demonstrem a intenção deliberada da recorrente em lesar o Fisco. A mera alegação de que a estrutura societária montada era "antieconômica" e "desprovida de lógica" não se revela suficiente para caracterizar a fraude, especialmente quando a recorrente comprovou que agiu em conformidade com a jurisprudência administrativa vigente à época dos fatos.

Ausência de Dolo Específico:

A jurisprudência do CARF tem sido consistente em afastar a multa qualificada nos casos em que a fiscalização não comprova o dolo específico do contribuinte. (cf. Acórdãos CARF nº 1402-003.120, 1401-001.900, 1201-001.825, 1301-004.133, 9101-005.761, 9101-006.365, 9101-006.250, 9101-006.002 e 9101-005.973).

No presente caso, a recorrente demonstrou que a criação da CND HOLDINGS, ainda que questionável sob o ponto de vista da economicidade, não teve o intuito de fraudar o Fisco, mas sim de atender a uma exigência da ELJ, em um contexto de acirrada disputa com a Heineken pela aquisição da CND. A recorrente também comprovou que a operação foi realizada às claras, com a devida publicidade e registro nos órgãos competentes, o que afasta a intenção de ocultar a operação da fiscalização.

art. 112, IV, do CTN.

Havendo dúvida quanto à graduação da multa, deve-se optar pela interpretação mais favorável ao acusado, afastando a multa qualificada.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a aplicação da multa qualificada.

V – DA MULTA ISOLADA - ALEGADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS EM RAZÃO DA SUPOSTA DEDUÇÃO INDEVIDA DO SALDO DE CRÉDITO RELATIVO AO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR EM ANOS ANTERIORES"

A recorrente contesta a aplicação da multa isolada, argumentando que a legislação tributária autoriza a compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda incidente sobre o lucro real, inclusive para fins de quitação das estimativas mensais.

A recorrente se baseia nos arts. 26 da Lei nº 9.249/95 e 87 da Lei nº 12.973/14, que permitem a compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil, e argumenta que essa compensação pode ser utilizada para quitar as estimativas mensais.

No entanto, a legislação tributária é clara ao determinar que a compensação do imposto pago no exterior só pode ser realizada na apuração anual do lucro real, quando os lucros auferidos no exterior são adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido no Brasil. Essa sistemática visa garantir a neutralidade da tributação, evitando a dupla tributação dos lucros auferidos no exterior.

Cito os Acórdãos nº 1401-004.116 e nº 1401-004.118, no sentido da impossibilidade de dedução do imposto pago no exterior nas estimativas mensais. O Manual da ECF, aprovado pela Receita Federal do Brasil, também veda expressamente a compensação do imposto pago no exterior nas estimativas mensais.

Natureza das Estimativas Mensais:

As estimativas mensais, previstas no art. 2º da Lei nº 9.430/1996, constituem antecipações do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos no final do período de apuração.

A compensação do imposto pago no exterior (crédito) é mecanismo criado para evitar a dupla tributação considerando as bases universais, portanto não pode ser utilizada para quitar as estimativas mensais, que são meras antecipações do tributo. A recorrente, ao deduzir indevidamente o imposto pago no exterior do imposto devido nas estimativas mensais, incorreu em falta de recolhimento, o que justifica a aplicação da multa isolada.

Dessa forma, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a aplicação da multa isolada.

Conclusão

Desta forma, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para afastar a multa qualificada.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Redator designado

O recurso voluntário é tempestivo e por isso dele tomo conhecimento.

O presente caso, no mérito, discute a possibilidade de amortização de ágio decorrente de operações que envolvem empresas-veículo. Da mesma forma, discute-se a a

aplicação de multa isolada por estimativas não pagas, considerando-as que foram utilizadas para a compensação de imposto pago no exterior.

No caso em tela, conforme muito bem relatado pelo Ilustre Relator, que sintetizou os fundamentos da autuação pela fiscalização, assim como muito bem fundamentando seu voto no que tange à glosa do ágio:

Da Amortização do Ágio

TVF

A fiscalização apurou que a Ambev Brasil Bebidas S.A. (ABB), incorporada pela Ambev S.A. ("Ambev") em 02/01/2014, amortizou indevidamente ágio fiscal originado da aquisição da CND HOLDINGS (Bahamas) em 2012. A operação visava a participação da Ambev na Cerveceria Nacional Dominicana S.A. (CND).

1. Estrutura Societária Inicial:

Figura 01

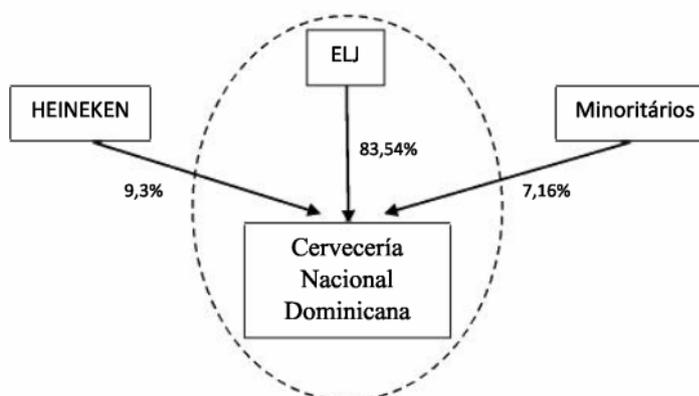


Figura 1 – Estrutura acionária da Cerveceria Nacional Dominicana nos anos anteriores à alienação de parte do controle da Cerveceria

A CND era controlada pela E. León Jimenes S.A. ("ELJ"), com participação de 83,54%. A Heineken detinha 9,3% e outros minoritários, 7,16%.

2. Criação das Holdings e Integralização

Figura 02

Em **11/04/2012**, a ELJ criou duas holdings: **CND HOLDINGS** e **Tenedora CND, S.A.** ("Tenedora").

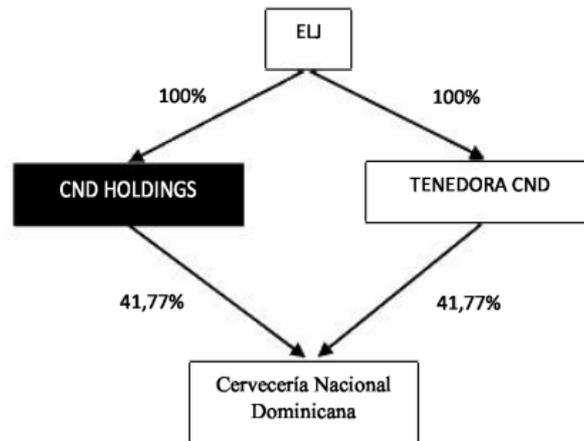


Figura 2 – Integralização de ELJ na CND HOLDINGS e na TENEDORA CND com a participação na Cerveceria Nacional Dominicana, na proporção de 50% para cada uma, dias antes da celebração do contrato de aquisição da CND HOLDINGS

A ELJ integralizou 50% de sua participação na CND em cada holding, totalizando 83,54% da CND.

3. Aquisição da CND HOLDINGS pela ABB:

Figura 03

Em **14/04/2012**, a ABB adquiriu a CND HOLDINGS por R\$ 2.041.671.775,00.

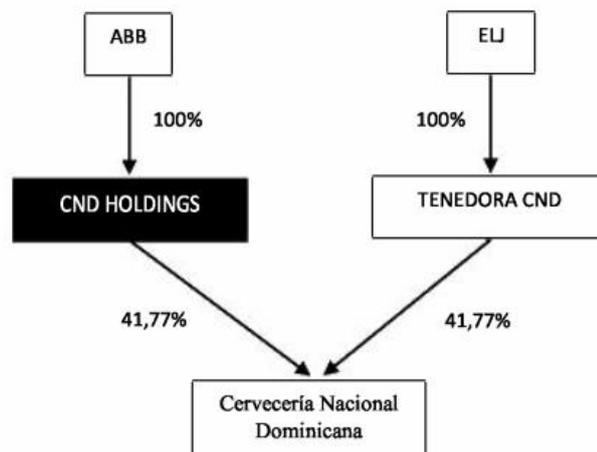


Figura 3 – Aquisição da CND HOLDINGS pela Ambev Brasil Bebidas (14/4/2012)

4. Integralização na Tenedora e Reorganização Societária:

Em **11/05/2012**, a CND HOLDINGS integralizou suas ações da CND no capital da Tenedora. A Monthiers S.A. ("Monthiers"), empresa do grupo Ambev, integralizou ações da Ambev Dominicana na Tenedora, recebendo uma ação classe B. A Monthiers vendeu essa ação para a CND HOLDINGS por valor irrisório.

Figura 04

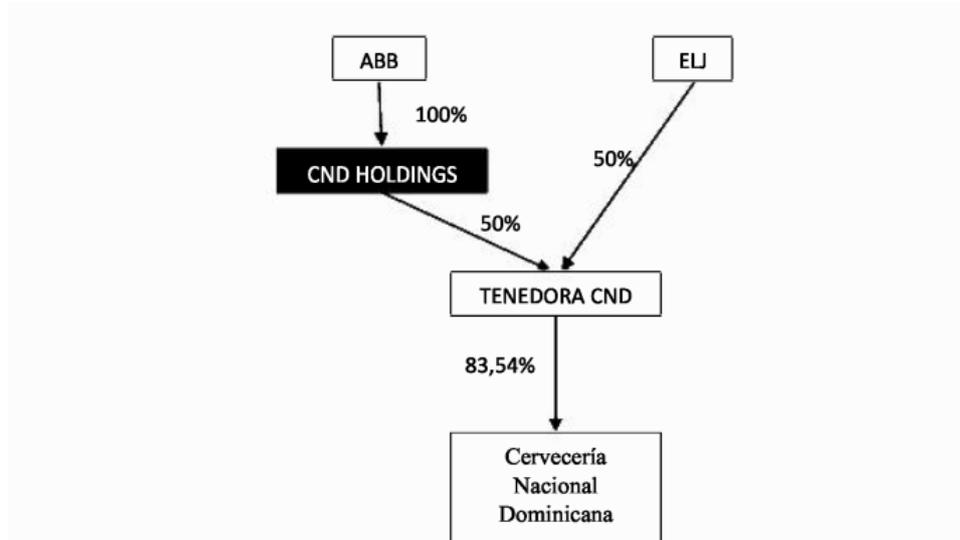


Figura 4 – Transferência das ações da Cerveceria Nacional da CND HOLDINGS para a Tenedora (11/5/2012)

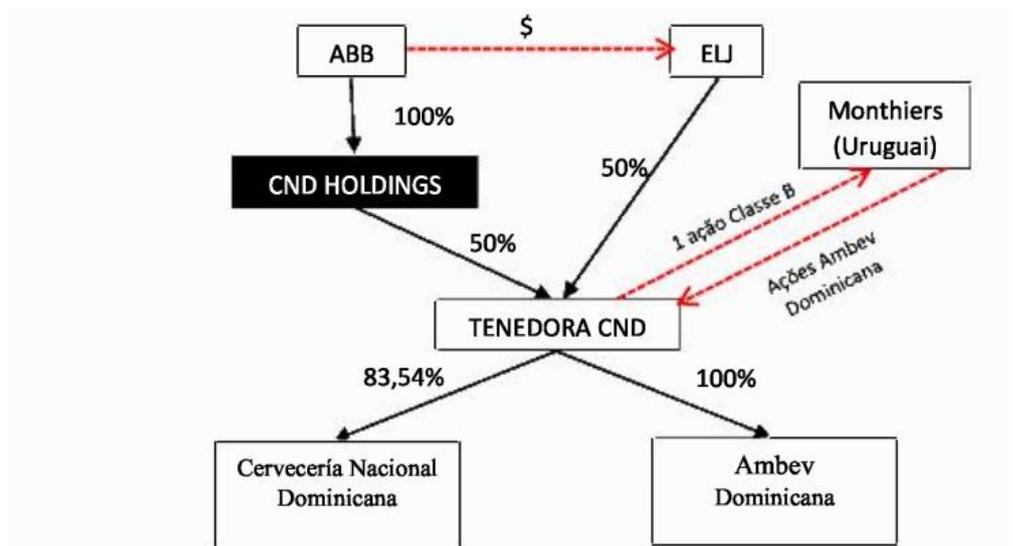


Figura 5- Configuração dos grupos após pagamento da ABB e da contribuição da Monthiers

5. Incorporação da CND HOLDINGS e Estrutura Final:

Figura 06

Em 01/12/2012, a ABB incorporou a CND HOLDINGS, registrando um ágio fiscal de R\$ 1.947.111.141,00.

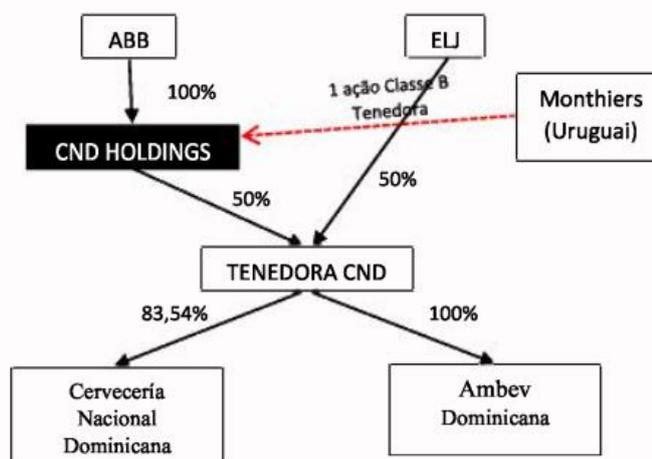


Figura 6 – Último passo antes da incorporação da CND HOLDINGS pela ABB

Após a incorporação, a estrutura final ficou como abaixo:

Figura 07 – Estrutura Final

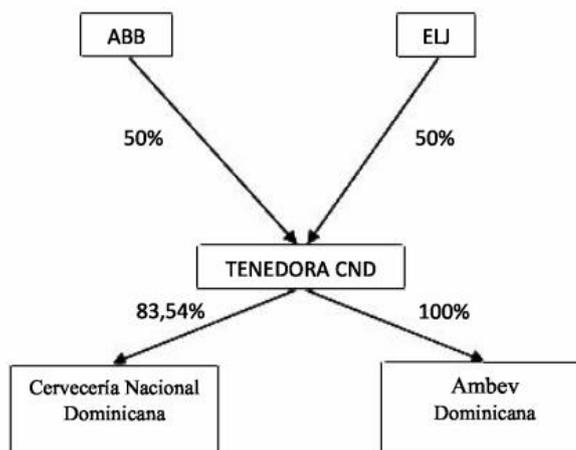


Figura 7 – Estrutura de controle conjunto dos dois grupos após incorporação da CND HOLDINGS em 1º/12/2012 (sem levar em conta as aquisições que a Ambev Brasil fez da Heineken e dos demais minoritários)

Glosa do Ágio e Multas:

A fiscalização glosou a amortização do ágio, aplicando a multa qualificada de 150% e a multa isolada, por entender que a CND HOLDINGS foi uma empresa veículo sem propósito comercial, criada para gerar a amortização do ágio no Brasil.

Pontos Relevantes:

A CND HOLDINGS teve uma existência efêmera (11/04/2012 a 01/12/2012).

A Monthiers, empresa uruguaia, participou da operação, adquirindo uma ação da Tenedora.

A fiscalização questiona a falta de *due diligence* por parte da ABB.

A fiscalização argumentou que, diante do valor expressivo da transação, a ABB tinha o dever de realizar a *due diligence* para avaliar os riscos da operação e garantir que a estrutura societária fosse adequada aos seus interesses. A recorrente alegou que não teve tempo hábil para realizar a *due diligence*, pois a notícia da compra da CND pela Heineken, publicada dois dias antes da assinatura do contrato com a ELJ, a colocou em uma situação de urgência.

No entanto, a fiscalização refutou essa justificativa, argumentando que a recorrente, uma multinacional com vasta experiência em aquisições, tinha plena capacidade de avaliar os riscos da operação e de exigir a estrutura societária mais adequada aos seus interesses. A alegação de urgência não se sustenta, tendo em vista que a recorrente teve tempo suficiente para negociar os termos do contrato e para buscar garantias da ELJ.

Em suma, a fiscalização considerou que a ausência de *due diligence* por parte da ABB foi um indício de que a operação não foi realizada de boa-fé, reforçando a tese de simulação.

A fiscalização aponta que a estrutura societária foi antieconômica e desprovida de lógica, servindo apenas para gerar economia tributária indevida no Brasil.

A fiscalização conclui que a operação foi simulada e que a Ambev não tem direito à amortização do ágio.

Falta de Propósito Negocial, Simulação e Conluio

A Autoridade Fiscal se dedica a demonstrar a natureza simulada da operação realizada pela Ambev, com a interposição da CND HOLDINGS. Argumenta que a CND HOLDINGS foi utilizada como empresa veículo, sem propósito negocial, com o único intuito de viabilizar a amortização do ágio no Brasil.

Para sustentar a tese de simulação e conluio, a fiscalização aponta diversos indícios, como a criação da CND HOLDINGS apenas três dias antes da assinatura do contrato de aquisição pela ABB e o pagamento de R\$ 2.041.671.775,00 pela ABB sem que houvesse qualquer questionamento sobre a sua criação ou propósito.

A Autoridade Fiscal também destaca a transferência das ações da CND para a Tenedora em menos de um mês, pelo mesmo valor da aquisição, e a posterior incorporação da CND HOLDINGS pela ABB, apenas sete meses após a sua criação.

A fiscalização questiona a ausência de *due diligence* por parte da ABB, considerando o valor expressivo da transação e a criação da CND HOLDINGS poucos dias antes da assinatura do contrato. A cláusula contratual que isenta a ELJ de pagar os "Impostos de Transferência" nas Bahamas, onde a CND HOLDINGS foi constituída, também é apontada como indício de conluio entre as partes.

Complementa que a CND HOLDINGS não teve atividades operacionais nem função econômica real, servindo apenas como uma "casca" para "carregar" as ações da

CND por um curto período. Sustenta que a estrutura societária montada foi antieconômica e desprovida de lógica, tendo sido criada com o único objetivo de gerar economia tributária indevida no Brasil.

A fiscalização conclui que a operação simulada visava registrar um ágio artificialmente vinculado à CND HOLDINGS, para permitir a amortização fiscal no Brasil. Na realidade, a essência do negócio era a aquisição de metade do controle da Tenedora, e não da CND HOLDINGS. Para elucidar a simulação, a fiscalização cita o art. 167 do Código Civil, que considera nulo o negócio jurídico simulado.

A Autoridade Fiscal ilustra a simulação por meio de três passos, que demonstram como a operação poderia ter sido realizada de forma mais simples e direta, sem a interposição da CND HOLDINGS.

Passo 1: Criação da Tenedora

Passo 1: criação da Tenedora com a totalidade da participação detida pela ELJ na Cerveceria Nacional Dominicana.

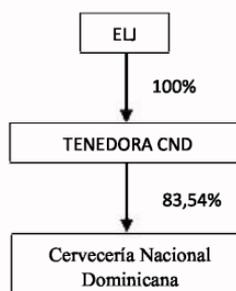


Figura 8 – Formação da Tenedora sem a CND HOLDINGS e com 100% das ações detidas pela ELJ na Cerveceria

No primeiro passo, a ELJ criaria a Tenedora diretamente com 100% das ações da CND, sem a necessidade da CND HOLDINGS.

Passo 2: Aquisição de 50% da Tenedora pela ABB

Passo 2: recebimento do preço pago pela venda de parte do controle da Cerveceria Nacional Dominicana (aquisição de metade da Tenedora), tendo como contrapartida a cessão de metade das ações da Tenedora para a Ambev Brasil Bebidas.

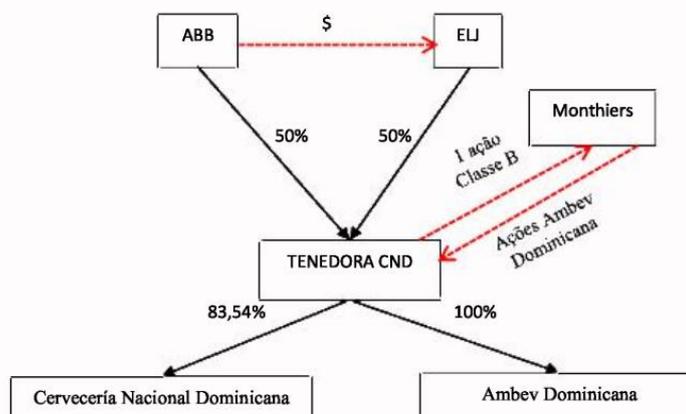


Figura 9 – Transferência de metade das ações da Tenedora para a ABB, mediante o recebimento pela ELJ do preço pago pela ABB e pela Monthiers

Em seguida, a ABB adquiriria 50% da Tenedora, pagando à ELJ o valor correspondente. A Monthiers, por sua vez, contribuiria com as ações da Ambev Dominicana para a aquisição.

Passo 3: Monthiers cede sua ação da Tenedora para a ABB

Passo 3: Monthiers cede sua ação Tenedora para ABB

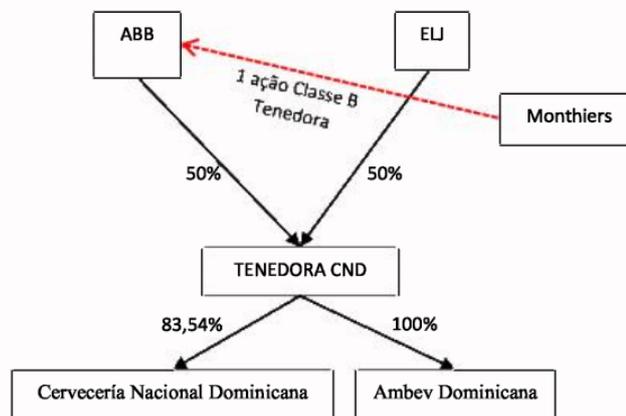


Figura 10 – Formato societário idêntico ao formato após a incorporação da CND HOLDINGS

Por fim, a Monthiers transferiria sua ação da Tenedora para a ABB, consolidando a estrutura final desejada, sem a necessidade da interposição da CND HOLDINGS.

A fiscalização conclui que a CND HOLDINGS não teve propósito comercial e que a operação foi inequivocamente simulada para gerar economia tributária indevida no Brasil.

Fundamento Econômico do Ágio

A Autoridade Fiscal analisa o fundamento econômico do ágio registrado pela Ambev Brasil Bebidas (ABB) na aquisição da CND HOLDINGS. Questiona a fundamentação do ágio em "rentabilidade futura", alegando que parte significativa do ágio se refere a marcas, as quais não são amortizáveis.

Argumenta que a escolha do fundamento econômico do ágio não é uma prerrogativa do contribuinte, devendo este seguir a essência econômica da transação. Para corroborar sua tese, a fiscalização confronta o laudo fiscal (DOC 19) e o laudo contábil (DOC 51), ambos elaborados pela KPMG. O laudo fiscal, utilizado para fins tributários, fundamenta o ágio em "rentabilidade futura", enquanto o laudo contábil, utilizado para fins societários, aloca parte do preço pago a marcas.

A Autoridade Fiscal argumenta que o laudo fiscal é inverídico, pois o ágio por rentabilidade futura é um valor residual, calculado após a alocação do preço pago aos demais ativos. A fiscalização sustenta que a doutrina contábil, o Decreto-Lei 1.598/77, a Lei 6.404/76 e a Instrução CVM 1/78 exigem uma ordem de alocação para se chegar ao ágio por rentabilidade futura, a qual não foi observada pela ABB.

A fiscalização também argumenta que a Lei 11.638/07 e o conceito de *fair value* não alteram a natureza residual do ágio por rentabilidade futura, nem autorizam a inclusão de marcas nesse ágio. A fiscalização defende que a inclusão de marcas no ágio por rentabilidade futura viola o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia.

Com base no laudo contábil (DOC 51), a fiscalização identifica R\$ 475.600.902,00 em marcas que foram indevidamente incluídas no ágio fiscal. A fiscalização conclui que a ABB agiu com má-fé ao fundamentar o ágio em "rentabilidade futura", buscando obter vantagem fiscal indevida.

Esclarecimento sobre a Inclusão de Marcas no Laudo

A questão da inclusão de marcas no laudo e a sua relação com o ágio fiscal se baseia na divergência entre o laudo fiscal (DOC 19) e o laudo contábil (DOC 51), ambos elaborados pela KPMG para avaliar a Cervecería Nacional Dominicana S.A. (CND).

1. Laudo Fiscal (DOC 19):

Data: 28 de dezembro de 2012

Data-base da avaliação: 30 de abril de 2012

Objetivo: Avaliar a CND "com base nas rentabilidades futura para fins fiscais".

Conclusão: O valor econômico da CND é de US\$ 3,082 bilhões.

Não menciona as marcas individualmente.

Fundamenta o ágio em "rentabilidade futura".

2. Laudo Contábil (DOC 51):

Data: 28 de dezembro de 2012 (mesma data do laudo fiscal)

Objetivo: Alocar o preço pago pela aquisição da CND aos diversos ativos, incluindo marcas.

Método: Fluxo de caixa descontado (mesmo método do laudo fiscal)

Valor da CND: US\$ 3,082 bilhões (mesmo valor do laudo fiscal)

Especifica o valor das marcas adquiridas: R\$ 869.383.000,00 (ver Tabela 3 do TVF).

Identifica as marcas como "ativos intangíveis com vida útil indefinida" nas notas explicativas (DOC 25).

3. Divergência:

A divergência entre os laudos reside no fato de que o laudo fiscal fundamenta o ágio em "rentabilidade futura", sem mencionar as marcas, enquanto o laudo contábil aloca parte do preço pago às marcas, as quais não são amortizáveis.

4. Posição da Fiscalização:

A fiscalização argumenta que a inclusão das marcas no ágio por rentabilidade futura é indevida, pois as marcas não podem ser amortizadas. A fiscalização considera que a ABB agiu com má-fé ao fundamentar o ágio em "rentabilidade futura", buscando obter vantagem fiscal indevida.

5. Valores:

Valor total do ágio pago pela ABB: R\$ 2.041.671.775,00 (informado pela ABB).

Valor das marcas incluídas no ágio, segundo o laudo contábil: R\$ 475.600.902,00 (41,77% do valor total das marcas, correspondente à participação da ABB na CND).

6. Conclusões:

A fiscalização utilizou o laudo contábil (DOC 51) para identificar o valor das marcas incluídas no ágio.

A fiscalização glosou R\$ 475.600.902,00 do ágio, correspondente ao valor das marcas.

A divergência entre os laudos e a utilização do laudo contábil pela fiscalização para identificar o valor das marcas. A apresentação da (a Tabela 3 do TVF, e-fl. 2283), que lista as marcas e seus respectivos valores, pode ser útil para ilustrar a questão.

Despesas Glosadas

A Autoridade Fiscal detalha os valores glosados em relação à amortização do ágio fiscal, considerando as diferentes decisões que podem ser tomadas no âmbito administrativo e judicial.

1. Glosa Integral:

A fiscalização defende a glosa integral das despesas de amortização, totalizando R\$ 1.953.325.430,00 para o período de 2012 a 2016 e R\$ 330.297.436,00 para o AC 2017. Essa glosa se baseia na tese de que houve simulação e, portanto, a Ambev não tem direito à amortização do ágio.

2. Glosa Parcial:

A fiscalização também calcula o valor da glosa na hipótese de o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconhecer a existência de erro na fundamentação do ágio, mas rejeitar a tese de simulação. Nessa hipótese, o valor do ágio seria reduzido, excluindo-se a parcela referente às marcas.

3. Utilização das Tabelas:

	A	B	C	D	E	F	G	H
1				1,7%	19,9%	19,9%	19,9%	17,2%
2				2012	2013	2014	2015	2016
3			Ágio fiscal reconhecido			Despesa registrada		
4			1.914.833.951	32.901.852	381.400.978	381.400.978	381.400.978	330.297.436
5			Ágio fiscal admitido			Despesa admitida		
6			0	0	0	0	0	0
7	1	Simulação				Glosa		
8				32.901.852	381.400.978	381.400.978	381.400.978	330.297.436
9			Ágio fiscal admitido			Despesa admitida		
10			1.439.233.049	24.729.785	286.669.709	286.669.709	286.669.709	248.259.117
11	2	Fundamentação (Ágio - R\$ 475.600.902)				Glosa		
12				8.172.067	94.731.269	94.731.269	94.731.269	82.038.319
13			Ágio fiscal admitido			Despesa admitida		
14			1.692.350.247	29.079.000	337.086.168	337.086.168	337.086.168	291.920.324
15	3	Sem pagamento Monthiers (Ágio - R\$ 222.483.704)				Glosa		
16				3.822.852	44.314.810	44.314.810	44.314.810	38.377.112
17			Ágio fiscal admitido			Despesa admitida		
18			1.216.749.345	20.905.934	242.354.900	242.354.900	242.354.900	209.882.005
19	4	Fundamentação & sem pagamento (Ágio - R\$ 698.084.606)				Glosa		
20				11.994.918	139.046.078	139.046.078	139.046.078	120.415.481
21								
22								

Tabela 7 – Glosas de acordo com a qualificação que vier a ser dada aos fatos jurídicos anos 2012 a 2016

	A	B	C	D	E
1					19,52%
2			Ágio fiscal reconhecido	2017	
3			1.692.350.247,00	Total da despesa	330.297.436,00
4	1	Simulação	Ágio Fiscal Admitido	Despesa Admitida	-
5			-	Glosa	330.297.436,00
6	2	Fundamento (ágio - R\$ 475.600.902)	Ágio Fiscal Admitido	Despesa Admitida	237.474.003,75
7			1.216.749.345,00	Glosa	92.823.432,25

Tabela 8 – Glosas de acordo com a qualificação que vier a ser dada aos fatos jurídicos ano calendário 2017

A fiscalização conclui que, independentemente da “decisão do CARF” sobre a simulação, parte das despesas de amortização do ágio deve ser glosada, resultando em crédito tributário expressivo.

Qualificação da Multa

TVF

A Autoridade Fiscal justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, em razão da simulação, fraude e conluio praticados pela Ambev. Argumenta que a constituição do crédito tributário é vinculada e obrigatória, sendo o lançamento de ofício realizado com base no art. 149, VII, do CTN, que autoriza a revisão do lançamento quando comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Sustenta que a simulação, a fundamentação incorreta do ágio e a inclusão do pagamento da Monthiers configuram sonegação (art. 71 da Lei 4.502/64), fraude (art. 72 da Lei 4.502/64) e conluio (art. 73 da Lei 4.502/64), o que justifica a aplicação da multa qualificada. Aduz que a simulação está contida no conceito de fraude, previsto no art. 72 da Lei 4.502/64. Conclui que a multa qualificada de 150% é devida, em razão da conduta dolosa da Ambev, que estruturou a operação de forma artificial para obter vantagem fiscal indevida.

Análise

CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE “REAL ADQUIRENTE” E “REAL ADQUIRIDA”

A recorrente, em seu recurso voluntário, impugna a glosa da amortização do ágio fiscal, argumentando que a CND HOLDINGS foi criada por imposição da ELJ e que a

fiscalização, ao desconsiderá-la como empresa veículo, desrespeitou a liberdade de planejamento tributário da Ambev.

Alega que a fiscalização, ao concluir pela simulação, baseou-se em "provas indiciárias" que não se sustentam quando analisados os fatos no contexto da operação. Sustenta que a aquisição da participação na CND envolveu uma disputa entre o Grupo Ambev e a Heineken, o que conferiu à ELJ, controladora da CND, o poder de impor as condições da negociação.

No entanto, a jurisprudência do CARF é pacífica em reconhecer que a autoridade fiscal pode desconsiderar os efeitos tributários de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária, mesmo que formalmente lícitos, se comprovado que a operação foi simulada. (Acórdãos CARF nº 1401-002.301, 9101-006.049, 9101-006.287, 9101-006.240 e 9101-006.289).

No caso em análise, a fiscalização demonstrou, por meio de provas documentais e depoimentos, que a CND HOLDINGS foi criada sem propósito comercial, com a única finalidade de viabilizar a amortização do ágio no Brasil. A holding teve uma existência efêmera, recebendo as ações da CND e, em seguida, transferindo-as para a Tenedora, conforme previsto no contrato. A rápida incorporação da CND HOLDINGS pela ABB, apenas sete meses após a sua criação, reforça a tese de simulação.

A fiscalização também questionou a ausência de *due diligence* por parte da ABB, considerando o valor expressivo da transação e a criação da CND HOLDINGS poucos dias antes da assinatura do contrato. A cláusula contratual que isenta a ELJ de pagar os "Impostos de Transferência" nas Bahamas, onde a CND HOLDINGS foi constituída, reforça a tese de conluio entre as partes. A recorrente argumenta que a notícia da compra da CND pela Heineken, publicada dois dias antes da assinatura do contrato com a ELJ, a colocou em uma situação de urgência, não havendo tempo para questionar a criação da CND Holdings.

A recorrente também alega que a CND HOLDINGS não representava risco comercial, pois tinha como único ativo as ações da CND e que eventuais passivos eram afastados pelas garantias da ELJ previstas no contrato. No entanto, a ausência de risco comercial não justifica a criação de uma empresa veículo sem propósito comercial. A CND HOLDINGS não teve qualquer atividade operacional nem função econômica real, servindo apenas para "carregar" as ações da CND por um curto período.

A recorrente sustenta que a fiscalização não comprovou a inexistência da CND HOLDINGS, apresentando um documento da *Dirección General de Impuestos Internos* da República Dominicana que atesta a existência da holding. No entanto, a mera existência formal da CND HOLDINGS não afasta a sua caracterização como empresa veículo. A fiscalização demonstrou que a holding não teve qualquer atividade operacional nem função econômica real, servindo apenas para viabilizar a amortização do ágio no Brasil.

A jurisprudência do CARF, consolidada em diversos precedentes, é categórica ao afirmar que a autoridade fiscal pode desconsiderar os efeitos tributários de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária, mesmo que formalmente lícitos, se comprovado que a operação foi simulada. (Acórdãos CARF nº 1401-002.301, 9101-006.049, 9101-006.287, 9101-006.240 e 9101-006.289).

No caso em análise, a fiscalização foi além de meras suspeitas, apresentando provas contundentes da artificialidade da CND HOLDINGS. A holding, criada às vésperas da assinatura do contrato, não passou de uma "casca" vazia, sem qualquer atividade operacional ou função econômica real. Sua única finalidade era servir como veículo para a transferência das ações da CND para a Tenedora, permitindo a amortização do ágio no Brasil. A própria recorrente, ao admitir que a CND HOLDINGS era uma mera "casca", criada para atender a uma exigência da ELJ, corrobora a tese da fiscalização.

A recorrente tenta se eximir da responsabilidade pela simulação, alegando que agiu em um contexto de urgência, sem tempo hábil para questionar a ELJ ou realizar a devida due diligence. No entanto, essa justificativa se mostra frágil diante do valor bilionário da transação e do tempo que a recorrente teve para negociar os termos do contrato e para buscar garantias da ELJ. A recorrente, uma multinacional com vasta experiência em aquisições, tinha plena capacidade de avaliar os riscos da operação e de exigir a estrutura societária mais adequada aos seus interesses.

Dessa forma, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a glosa da amortização do ágio fiscal.

Do FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO

A recorrente contesta a glosa parcial do ágio fiscal, argumentando que a legislação, à época da aquisição da CND HOLDINGS (2012), permitia a alocação integral do ágio à expectativa de rentabilidade futura, sem a necessidade de segregação de valores referentes a marcas.

Sustenta que o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, na redação original, não estabelecia uma ordem de preferência entre os fundamentos econômicos do ágio, permitindo ao contribuinte a livre escolha do fundamento.

No entanto, a fiscalização, com base no laudo contábil (DOC 51), identificou que parte do ágio pago pela ABB se referia a marcas, as quais não são amortizáveis. A fiscalização, corroborada pela DRJ, entendeu que a escolha do fundamento econômico do ágio não é livre, devendo refletir a essência econômica da transação.

A jurisprudência do CARF, em especial a Solução de Consulta Cosit nº 03/2016, confirma esse entendimento, determinando que o ágio deve ser fundamentado

com base em critérios objetivos, e não na mera vontade do contribuinte. A Solução de Consulta Cosit nº 03/2016 também aplica o princípio da especialidade, determinando que a norma específica para ativos intangíveis (inciso II do art. 7º da Lei nº 9.532/1997) deve prevalecer sobre a norma geral de rentabilidade futura.

Diante do exposto, conclui-se que a inclusão de marcas no ágio por rentabilidade futura é indevida. A recorrente não comprovou que o ágio pago se referia exclusivamente à expectativa de lucros futuros da CND, tendo a fiscalização demonstrado, por meio do laudo contábil, que parte do ágio se referia a marcas.

Iniciarei a redação do voto vencedor trazendo a conclusão a que chegou a turma no exame do caso concreto.

Nesse aspecto, antes de analisar o caso concreto, estabelecerei algumas premissas.

O ágio discutido deve ser analisado à luz do disposto nos arts. 20 e seguintes do Decreto-lei n. 1.598/77, por se referir a período anterior a publicação da Lei 12.973/2014:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

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

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

O mesmo raciocínio aplica-se à necessidade de análise dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no [art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: \(Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003\)](#)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Abstrai-se dos referidos dispositivos que a amortização do ágio apenas pressupõe uma operação de incorporação, fusão ou cisão entre a pessoa jurídica que detinha a participação societária adquirida com ágio e a pessoa jurídica investida.

Nesse aspecto, a possibilidade de amortização do ágio em operações que contaram com a utilização de empresa veículo tem sido assunto recorrente no âmbito do contencioso administrativo tributário, inclusive com diversas manifestações da 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, entre os quais cito o acórdão n. 9101-006.486 proferido no processo n. 16561.720180/2014-38, de 07/03/2023:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO. A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (acórdão recorrido x paradigmas) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. MULTA QUALIFICADA. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. O ágio fundamentado em

rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (incorporação reversa). **O uso de holding (ou empresa veículo), constituída no Brasil com recursos provenientes do exterior, para adquirir a participação societária com ágio e, em seguida, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, não caracteriza simulação, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes.** TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS POR EMPRESA CONTROLADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR PARA SOCIEDADE HOLDING. LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DO ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA DA TESE DO REAL ADQUIRENTE. A transferência, por controladora domiciliada no exterior, dos recursos empregados na aquisição de participação societária por empresa holding constituída no Brasil não impede a amortização fiscal do ágio após esta ser incorporada pela investida. A tese do “real adquirente”, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de simulação, o que não se revela no caso.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Edeli Pereira Bessa e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à matéria “multa qualificada”; (ii) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial do Contribuinte; (iii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Luis Henrique Marotti Toselli – Relator (documento assinado digitalmente) Livia De Carli Germano – Redatora Designada Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Na ocasião, o Conselheiro Luís Toselli em seu voto assim se posicionou:

Posto isso, a conclusão que se chega é a de que a simulação, enquanto limitadora de planejamentos tributários e gatilho para legitimar a requalificação jurídica dos fatos declarados, resta caracterizada quando: (i) há interposição fictícia de pessoas; ou (ii) quando há declaração não verdadeira emitida pelas partes, podendo esta se dar (ii.i) de forma consciente, isto é, com emprego de conduta dolosa ou fraudulenta ou (ii.ii) inconsciente (culposa), na hipótese do contribuinte se valer de tipos ou institutos jurídicos que não atendam sua causa ou finalidade.

Na prática, a existência ou não de adoção de estrutura simulada como meio de gerar economia tributária vai depender das circunstâncias e elementos probatórios trazidos pela fiscalização em cada situação fática. Apenas com a reunião de indícios precisos e que se convergem para uma convicção segura de que houve simulação é que uma requalificação jurídica fundada na ineficácia dos atos/negócios formalizados se justifica.

Trazendo essas considerações para o presente cenário, as questões que se colocam são as seguintes: empresas holdings podem, aos olhos jurídicos, receber recursos de controladoras localizadas no exterior para adquirir empresas alvo (investidas) com ágio e, em seguida, serem extintas por incorporação? Uma empresa veículo assim interposta possui causa jurídica? Enfim, o Direito permite que uma empresa não operacional tenha como única finalidade criar as condições para o aproveitamento fiscal do ágio?

As respostas a meu ver são positivas.

Tratam-se as rotuladas empresas veículos, de holdings, ou seja, sociedades que têm por objeto social justamente a participação em outras empresas, em plena conformidade com o comando previsto no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404/76:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

[...]

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais. Grifamos

Sobre esse tipo de sociedade, Modesto Carvalhosa esclarece que “tem assim a sociedade holding como característica diferencial e objetivo principal a participação relevante em uma atividade econômica de terceiros, em vez de exercício de atividade produtiva ou comercial”.

A ideia, então, de que toda sociedade deve necessariamente possuir estrutura física, portaria, prédio, funcionários, máquinas, etc., não se aplica para uma holding, cuja causa jurídica ou finalidade social, conforme visto, consiste justamente na participação em outras sociedades enquanto objeto social típico.

Ao contrário de uma empresa industrial, comercial ou uma prestadora de serviços que, como regra geral, demandam um mínimo de estrutura física e de pessoal

para operarem com autonomia, a prova da existência e objeto de uma holding se dá justamente com seu ato constitutivo, inscrição perante o fisco e declarações dos sócios.

Quanto à duração de uma sociedade, cumpre notar que esta varia conforme o interesse das partes, lembrando que, de acordo com o parágrafo único do artigo 981 do Código Civil - que trata da Sociedade de Propósito Específico – SPE -, a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

O artigo 997, também do Código Civil, aliás, estabelece, em seu inciso II, que os atos constitutivos de uma sociedade devem conter, além das cláusulas estipuladas pelas partes, “a denominação, objeto, sede e prazo”, o que ratifica a liberdade quanto à duração e finalidade de uma holding.

Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho?

No Brasil, o problema do prazo de duração passou a ser secundário após o advento do parágrafo único do art. 981 do CC, segundo o qual 'a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados'. Portanto, a permanência ou duração de uma sociedade não é um requisito de validade para a constituição e utilização de uma pessoa jurídica, pois o próprio ordenamento jurídico já se encarregou de realizar as valorações pertinentes ao tempo de duração de uma sociedade.

Verifica-se, assim, que é perfeitamente válido e eficaz, sob o prisma jurídico, a existência de sociedades efêmeras e outras de longa duração, com capital social ínfimo ou substancial, umas com operações mercantis, outras produtivas ou prestadoras de serviços e outras ainda como canais de investimento, o que vai depender dos fins sociais e econômicos estabelecidos pelos sócios dentro de sua autonomia de empreender e de buscar maximizar os resultados da companhia nos limites da lei.

Ora, se a própria legislação tipifica uma “holding pura com fins específicos” como uma espécie societária própria do Direito, conferindo-lhe tipicidade e legitimidade para praticar uma única operação, inclusive para fins de economia tributária, não vejo como não admitir o uso de uma holding para servir de veículo para provocar a baixa de um investimento com o consequente gatilho para deduzir fiscalmente o ágio.

Ao tratar especificamente sobre as formas de investimento no Brasil por empresa estrangeira, assim leciona Charles William McNaughton³²:

(...) por causa finalística de uma sociedade, podemos entender como sua própria função social.

Uma sociedade possui um objeto social que é justamente a atividade econômica efetivada para gerar resultados aos sócios. Nesse sentido, todo ato que uma sociedade pratica para contribuir na formação desse resultado há de ser tido como englobado na função social da sociedade.

O que se opera no caso da empresa-veículo utilizada para aproveitamento do ágio? O investidor paga um sobrepreço para adquirir um ativo (uma sociedade) com a expectativa de ter um resultado (lucro) no futuro. A obtenção desse resultado é justamente o tipo de ato que se enquadra na função social daquela pessoa jurídica.

O aproveitamento fiscal do ágio nada mais é do que o reconhecimento do ordenamento jurídico de que a renda auferida pelo investidor será o resultado futuro menos o valor pago por esse resultado.

Mas, por certos motivos, como por exemplo, o fato de o investidor estar situado no exterior, o sistema jurídico pode colocar barreiras procedimentais de que esse ágio seja aproveitado. Nesse sentido, a empresa-veículo é um meio para que essas barreiras sejam ultrapassadas.

E o que o uso da empresa-veículo permite? Ao superar tais empecilhos procedimentais para o aproveitamento do ágio e reduzir a tributação incidente sobre o empreendimento econômico que poderá ser aproveitado pelo investidor graças a aquisição de participação societária da investida, o uso da empresa veículo nada mais faz senão contribuir para aumentar aquele resultado futuro almejado pelo investidor, reduzindo uma despesa com tributação.

A empresa veículo holding que participa de outra pessoa jurídica cumprindo seu objeto social, portanto, e incrementa, assim, o resultado dos sócios está sim cumprindo sua função social. A função social do contrato, previsto no artigo 421 do Código Civil, está sendo atingida.

De fato, é plenamente lícito o financiamento estrangeiro no Brasil por controladoras sediadas no exterior, o que se faz justamente com empresas holdings, espécie de sociedade que inclusive é usualmente utilizada como meio próprio e legítimo de grupos internacionais investirem e se estabelecerem no país.

(...)

Caminhando nesse mesmo sentido, entendo que não há nenhum vício ou aparência sobre a existência, causa e finalidade das empresas veículos envolvidas nesse caso concreto. E qual foi a finalidade? Ora, foi a de instrumentalizar a aquisição do investimento com ágio, pago a parte não relacionada, de forma também a reunir as condições necessárias para o seu aproveitamento fiscal pós incorporações reversas.

Reitera-se, desculpe a insistência, que o § 3º, do artigo 2º, da Lei nº 6.404/76 acima transcrito reconhece expressamente a possibilidade de uma sociedade ser constituída para beneficiar-se de incentivos fiscais, o que não é bem o caso, mas que indubitavelmente ratifica a legitimidade do uso das holdings nas diversas operações de aquisição envolvidas nesse caso.

Pelo exposto, conclui-se que a utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento fiscal do ágio por si só não configura ato ilícito ou simulação, não constituindo, portanto, fundamento hábil a manutenção das glosas ora tratadas.

Mais recentemente, inclusive, esse posicionamento acabou sendo adotado pelo Ministro Gurgel de Faria ao julgar o REsp 2.026.473:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.

1. Não há violação do art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, como no caso dos autos.

2. Hipótese em que a Corte Regional apresentou motivação clara e expressa a respeito: a) da possibilidade de dedução do ágio no caso concreto, visto que o instituto teria efetivamente ocorrido (e não artificialmente criado); b) da impossibilidade de criação de hipóteses de "inedutibilidade" não previstas na lei, tal como pretendeu fazer o Fisco; c) da extensão da Lei n. 9.532/1997, notadamente dos seus arts. 7º e 8º; d) da ocorrência efetiva de investimento (aporte de recursos), tendo enfrentado diretamente as questões postas em discussão e entregue a prestação jurisdicional nos limites da lide.

3. Quanto à alegada violação do art. 1.026, § 2º, do CPC, assiste razão jurídica à recorrente, uma vez que os aclaratórios foram interpostos com o objetivo de prequestionamento, pelo que aplicável a Súmula 98 do STJ no particular.

4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de "empresa-veículo".

5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

7. A exceção à regra da indedutibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o "propósito negocial" das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre "partes dependentes" (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via "empresa-veículo"; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.

14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.

15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.

(REsp n. 2.026.473/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 5/9/2023, DJe de 19/9/2023.)

Ali, o Ministro assevera com a clareza que lhe é característica que:

Embora não haja consenso sobre o conceito de "empresa-veículo", algumas características dessa entidade podem ser destacadas:

A "empresa-veículo" geralmente é constituída pela própria pessoa jurídica adquirente com o aporte do investimento na sociedade adquirida ("empresa alvo"), justamente para efetuar a transferência do ágio de rentabilidade futura;

A "empresa-veículo" tem duração efêmera;

A "empresa-veículo" é criada sem outro propósito econômico, além de facilitar o aproveitamento fiscal do ágio de rentabilidade futura;

A "empresa-veículo" é utilizada como instrumento para aquisição da participação societária na "empresa-alvo" ou como sociedade para a qual ocorre a transferência do ágio;

A "empresa-veículo" é controladora da pessoa jurídica sucessora, que continua a existir após o evento societário, na qual o ativo diferido (regime anterior) ou o ativo intangível (regime atual) relativo ao ágio de rentabilidade futura passa a produzir efeitos fiscais;

A "empresa-veículo" é extinta no evento societário de fusão, cisão ou incorporação;

A "empresa-veículo" possibilita que a sociedade investida por meio da incorporação reversa, amortize o ágio de rentabilidade futura.

(SANTOS, Ramon Tomazela. Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022).

Dito isso, tenho que, do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia a Fazenda passam longe de resultar automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real.

Primeiro, porque **os supracitados arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes ou mediante o emprego de empresa interposta.**

Aliás, quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação, e continua não havendo, ao uso de sociedade-veículo.

Segundo, porque se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que a só existência de ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria abusiva.

Assim, ao menos até 2014:

[...] parece claro que, em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio, gerado internamente, entre partes relacionadas.

O que se condena é a simulação, a mentira, a operação que não existiu na realidade: assim, se não houve preço em uma relação entre partes relacionadas na qual se registrou ágio, tal operação deverá ser desconsiderada. Resta evidente, aí, que não houve uma compra e venda, uma aquisição de participação societária na qual poderia haver o pagamento do ágio. Comprovada a simulação, plenamente justificável e autorizada a desconsideração do planejamento realizado. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias [aspectos tributários]. São Paulo: Dialética, 2012)

Sobre o emprego da "empresa-veículo", a sua rejeição apriorística contraria o disposto no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.404/1976 (o qual faculta a criação de holding "como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais").

Não há proibição legal para que uma sociedade empresária seja criada como "veículo" para facilitar a realização de um negócio jurídico; inclusive há razões reais ("propósito negocial") para tanto, pois é possível que as pessoas jurídicas originais queiram manter sua segregação por diversas razões (estratégicas, econômicas, operacionais...).

A propósito, quando a investidora é empresa estrangeira, é ainda mais justificável a constituição de uma "empresa-veículo", por algumas razões práticas: confere mais segurança quanto à possibilidade de se valer da norma interna de dedução do ágio (o que não aconteceria se a incorporação fosse internacional); permite a negociação com base na moeda local; pode facilitar a realização de operações locais (por exemplo, dispensar garantias que seriam exigidas do investidor internacional) etc.

Assim, filio-me à orientação de que:

A Lei nº 9.532/1997 e a Lei nº 12.973/2014 apenas exigem a confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que detém participação societária e a sociedade adquirida, não fazendo qualquer alusão, ainda que implícita, ao suposto "real adquirente", que segundo a tese do Fisco, teria fornecido os recursos financeiros ou ofertado garantia para aquisição do investimento. (SANTOS, Ramon Tomazela. Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022)

Em resumo, compreendo que a existência do ágio interno (ao menos até 2014) ou a constituição de sociedade-veículo não podem, por si sós, configurar impedimento para a dedução do ágio.

O mais importante, nessas situações, é investigar se:

Houve efetiva aquisição de participação societária? Há efetivo custo (sacrifício) de aquisição? Resta demonstrado que o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento está fundamentado na expectativa de rentabilidade futura? Houve absorção do patrimônio da investida ou da investidora por meio de incorporação, fusão ou cisão?

[...]

Há efetiva aquisição/alienação de participação societária? (DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef. “Ágio interno” e “empresaveículo” na jurisprudência do CARF: um estudo acerca da importância dos padrões legais na realização da igualdade tributária In: Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL à luz da jurisprudência do CARF. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira (coord). São Paulo: MP Editora, 2016)

Neste ponto, minha posição firmada em outros julgamentos se alinha ao fato de que, neste caso concreto, resta demonstrado que a acusação de utilização de empresa-veículo per se **não desnaturou o aproveitamento fiscal do ágio.**

Assim, em síntese, não obstante o substancial voto do Ilustre Relator, esta Turma entendeu que, no caso em tela, a composição da empresa-veículo apresentou substância econômica e perenidade e cercou-se de cautelas para afastar qualquer indício de simulação.

Tanto é que, mesmo entre ilustres colegas julgadores da Turma Ordinária que honrosamente a compõem, e que mantêm posição mais restrita que a minha própria na admissão da amortização do ágio no que tange à empresa veículo (entendendo que não é qualquer circunstância envolvendo empresas-veículo que estão autorizadas à glosa do ágio), e que votariam pelas conclusões se mantivesse posição mais flexível, igualmente concordaram de que a situação em tela abarcaria o permissivo legal para aproveitamento fiscal do ágio.

Por esses motivos, **voto por dar provimento ao recurso voluntário no que tange à amortização do ágio.**

Consequentemente, outras discussões a respeito de penalidades, como a qualificação da multa ou no que tange à aplicação do art.112 do CTN ao caso concreto, perdem objeto em face do provimento da demanda recursal.

Quanto ao **segundo ponto**, o Ilustre Relator também muito bem sintetizou os fundamentos da autuação, assim como bem fundamentou seu voto afastando a possibilidade de compensação de estimativas mensais em face de considerar a dedução indevida do saldo de crédito relativo a imposto pago no exterior em anos anteriores, conforme se observa abaixo:

V – DA MULTA ISOLADA - ALEGADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS EM RAZÃO DA SUPOSTA DEDUÇÃO INDEVIDA DO SALDO DE CRÉDITO RELATIVO AO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR EM ANOS ANTERIORES"

A recorrente contesta a aplicação da multa isolada, argumentando que a legislação tributária autoriza a compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda incidente sobre o lucro real, inclusive para fins de quitação das estimativas mensais.

A recorrente se baseia nos arts. 26 da Lei nº 9.249/95 e 87 da Lei nº 12.973/14, que permitem a compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil, e argumenta que essa compensação pode ser utilizada para quitar as estimativas mensais.

No entanto, a legislação tributária é clara ao determinar que a compensação do imposto pago no exterior só pode ser realizada na apuração anual do lucro real, quando os lucros auferidos no exterior são adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido no Brasil. Essa sistemática visa garantir a neutralidade da tributação, evitando a dupla tributação dos lucros auferidos no exterior.

Cito os Acórdãos nº 1401-004.116 e nº 1401-004.118, no sentido da impossibilidade de dedução do imposto pago no exterior nas estimativas mensais. O Manual da ECF, aprovado pela Receita Federal do Brasil, também veda expressamente a compensação do imposto pago no exterior nas estimativas mensais.

Natureza das Estimativas Mensais:

As estimativas mensais, previstas no art. 2º da Lei nº 9.430/1996, constituem antecipações do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos no final do período de apuração.

A compensação do imposto pago no exterior não pode ser utilizada para quitar as estimativas mensais. A recorrente, ao deduzir indevidamente o imposto pago no exterior do imposto devido nas estimativas mensais, incorreu em falta de recolhimento, o que justifica a aplicação da multa isolada.

Dessa forma, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a aplicação da multa isolada.

No caso dos autos o imposto é o controlado na parte B do Lalur

TABELA

Mês da estimativa	IR pago no exterior deduzido na estimativa de IRPJ	IR pago no exterior deduzido na estimativa da CSLL	Valor mensal total
Janeiro/2017	97.658.349,84	49.978.078,77	147.636.428,61
Fevereiro/2017	75.021.820,72	39.887.791,91	114.909.612,63
Março/2017	99.845.280,69	48.607.669,32	148.452.950,01
Abril/2017	49.612.902,83	28.157.207,82	77.770.110,65
Mai/2017	56.731.847,21	32.194.086,80	88.925.934,01
Junho/2017	54.496.839,19	31.253.895,70	85.750.734,89
Julho/2017	78.445.937,55	39.798.167,28	118.244.104,83
Agosto/2017	56.385.385,28	33.371.835,29	89.757.220,54
Setembro/2017	67.116.197,26	36.402.343,52	103.518.540,78
Outubro/2017	72.468.227,34	41.087.265,53	113.555.492,87
Total	707.782.787,91	380.738.341,94	1.088.521.129,82

357. De acordo com o Registro M410 (“Lançamentos na conta da parte B do e-Lalur e do e-Lacs sem reflexos na parte A”) da ECF, os valores deduzidos das estimativas de janeiro a outubro foram creditados na conta 506003 “Imposto de Renda Pago no Exterior”, conforme indica a extração abaixo:

Lançamentos Registro M410

REGISTRO M410-LANÇAMENTOS NA CONTA DA PARTE B DO e-LALUR E DO e-LACS SEM REFLEXO NA PARTE A					
Descrição Tipo de Tributo	Conta do Lançamento	Histórico	Realização de Valores Cuja Tributação Diferida	Código Indicador do lançamento	Valor do Lançamento
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Março/2017	Não	CR	99.845.280,69
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Janeiro/2017	Não	CR	97.658.349,84
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Julho/2017	Não	CR	78.445.937,55
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Fevereiro/2017	Não	CR	75.021.820,72
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Outubro/2017	Não	CR	72.468.227,34
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Setembro/2017	Não	CR	67.116.197,26
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Maio/2017	Não	CR	56.731.847,21
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Agosto/2017	Não	CR	56.385.385,28
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Junho/2017	Não	CR	54.496.839,19
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	506003	Compensação da estimativa de IRPJ de Abril/2017	Não	CR	49.612.902,83
					707.782.787,91
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Março/2017	Não	CR	48.607.669,32
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Outubro/2017	Não	CR	41.087.265,53
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Fevereiro/2017	Não	CR	39.887.791,91
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Julho/2017	Não	CR	39.798.167,28
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Setembro/2017	Não	CR	36.402.343,52
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Agosto/2017	Não	CR	33.371.835,29
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Maio/2017	Não	CR	32.194.086,80
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Junho/2017	Não	CR	31.253.895,70
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Abril/2017	Não	CR	28.157.207,82
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	506003	Compensação da estimativa de CSLL de Janeiro/2017	Não	CR	49.978.078,77
					380.738.341,94

362. Nos itens III.1.b dos Acórdãos 1401-004.116 e 1401-004.118, e itens III.2.b dos Acórdãos 1401-004.117 e 1401-004.119 no seu voto, o relator discorre sobre os mesmos argumentos trazidos por esta fiscalização quando aponta que a lei permite uma única forma de utilização para o imposto pago no exterior, que é reduzir o IRPJ e a CSLL sobre o lucro real, na proporção dos lucros do exterior reconhecidos no balanço de 31 de dezembro

(...)

A Autoridade Fiscal justifica a aplicação da multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL de janeiro a outubro de 2017, em razão da

glosa das amortizações do ágio e da dedução indevida do imposto pago no exterior.

Explica que a recorrente, embora tenha apurado as estimativas mensais com base na receita bruta, deduziu indevidamente o imposto pago no exterior do imposto devido, o que resultou na falta de recolhimento das estimativas.

A fiscalização argumenta que a dedução do imposto pago no exterior só é permitida na apuração anual do lucro real, quando os lucros do exterior são adicionados à base de cálculo, conforme previsto na legislação tributária (arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249/95, arts. 77, 79 e 87 da Lei nº 12.973/2014, arts. 8º, 25 e 30 da IN RFB nº 1.520/2014).

A fiscalização também cita o Manual de Orientação do Leiaute da ECF, que veda expressamente a compensação do imposto pago no exterior nas estimativas mensais.

A fiscalização menciona ainda os Acórdãos CARF nº 1401-004.116, nº 1401-004.117, nº 1401-004.118 e nº 1401-004.119, que confirmam a impossibilidade de dedução do imposto pago no exterior nas estimativas mensais.

Demonstra então que a recorrente cometeu duas infrações: a glosa das amortizações do ágio e a dedução indevida do imposto pago no exterior, o que resultou na falta de recolhimento das estimativas mensais e justifica a aplicação da multa isolada de 50%.

Mês da estimativa	IR pago no exterior deduzido na estimativa de IRPJ	IR pago no exterior deduzido na estimativa da CSLL	Valor mensal total
Janeiro/2017	97.658.349,84	49.978.078,77	147.636.428,61
Fevereiro/2017	75.021.820,72	39.887.791,91	114.909.612,63
Março/2017	99.845.280,69	48.607.669,32	148.452.950,01
Abril/2017	49.612.902,83	28.157.207,82	77.770.110,65
Mai/2017	56.731.847,21	32.194.086,80	88.925.934,01
Junho/2017	54.496.839,19	31.253.895,70	85.750.734,89
Julho/2017	78.445.937,55	39.798.167,28	118.244.104,83
Agosto/2017	56.385.385,28	33.371.835,29	89.757.220,54
Setembro/2017	67.116.197,26	36.402.343,52	103.518.540,78
Outubro/2017	72.468.227,34	41.087.265,53	113.555.492,87
Total	707.782.787,91	380.738.341,94	1.088.521.129,82

No entanto, o imposto pago no exterior utilizado no presente processo se refere àquele controlado na Parte B do Lalur, ou seja, que foi pago em períodos anteriores. Aqui não se trata de restituição no Brasil de imposto pago no exterior.

Seria possível compensar o imposto pago no exterior com as estimativas, desde que atenda dois requisitos:

- seja o imposto já pago em exercícios anteriores e CONTROLADO NA PARTE B DO LALUR;

- os lucros auferidos no exterior no respectivo período (no período das estimativas), sejam oferecidos à tributação AQUI NO BRASIL.

- verificação dos limites impostos pela Legislação: Receita x IR (§§ 9º, 10 e 11 da IN 213/02)

Caso contrário, o resultado daqui (das estimativas) seria reduzido por imposto pago lá no exterior, exonerando a antecipação obrigatória a contribuinte sujeito ao Lucro Anual. Neste caso, não se trata de restituição de imposto pago no exterior aqui no Brasil. Mas sim de uma exoneração ilegítima do pagamento da antecipação devida (estimativa), por computar apenas os valores pagos no exterior, sem a inclusão das receitas auferidas no exterior.

Então seria razoável aceitar a utilização do imposto pago no exterior somente se o contribuinte incluísse também o resultado auferido no exterior na apuração das estimativas que, no caso, foram apuradas pela base Receita Bruta e Acréscimos.

No entanto, surgem as dúvidas:

- qual câmbio utilizar (levantamento do balanço da investida ou disponibilização se houver IR retido?);

- há essa rubrica na ECF, possibilitando a inclusão de resultados alienígenas na base de cálculo estimada de acordo com a Receita Bruta e Acréscimos;

358. Ao analisarmos conjuntamente a legislação acima apontada, fica claro que a condição primária para a dedução do imposto pago no exterior, na proporção de sua participação, é o oferecimento a tributação no Brasil das parcelas positivas dos lucros disponibilizados por suas controladas no exterior, o que ocorre somente na apuração do Lucro Real, em 31 de dezembro de 2017. Portanto, não encontra amparo legal a dedução do imposto pago no exterior nas estimativas mensais com base na receita bruta.

359. Como se não bastassem os argumentos já apresentados neste Termo de Verificação Fiscal, cabe ainda ressaltar que a própria Administração Tributária, por meio de legislação infralegal, deixa claro, e em consonância com o que preceituam as já supracitadas leis que disciplinam a matéria, que o imposto pago no exterior não pode ser utilizado para compensar estimativas de janeiro a novembro. Neste sentido, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) assim dispõe literalmente em seu Item I.6.4:

I.6.4) Dedução do Imposto Devido (Trimestral e Anual)

2) O imposto pago no exterior não pode ser compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro e no caso de pagamento do imposto no mês de dezembro com base na receita bruta e acréscimos.

IN 1.520/14 – art. 30

§ 5º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real

Concluo que não é possível operacionalizar o que reforça a interpretação que não é possível deduzir o imposto pago no exterior no cálculo da antecipação mensal.

Contudo, durante o julgamento, a Turma firmou posicionamento (por maioria) de que há possibilidade de dedução do imposto pago no exterior nas estimativas mensais com base na receita bruta, já que não há vedação legal expressa para o mecanismo.

Aliás, muito bem sustentou a recorrente em seu recurso voluntário:

Ocorre que, ao contrário do que entendeu a fiscalização, diante da inexistência de vedação expressa na lei ou em atos normativos, não há dúvida quanto ao direito da Recorrente à dedução do imposto pago no exterior em anos anteriores sobre os lucros oriundos de sociedades estrangeiras também dos recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL, uma vez que qualquer restrição a esse direito resultaria em manifesta ofensa ao princípio da legalidade.

Com efeito, com a introdução do regime de tributação em bases universais, a legislação tributária autorizou a compensação do imposto incidente no exterior sobre os lucros auferidos por controladas e coligadas de sociedades brasileiras computados na apuração do lucro real.

Prescreve o art. 26 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995:

“Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. § 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. (...)” (destaques nossos)

Como se pode observar, esse dispositivo legal autoriza a compensação do imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital com o imposto de renda incidente sobre o lucro real, limitada ao montante do imposto brasileiro calculado sobre tais resultados.

Tais dispositivos legais foram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002, em seu artigo 14, “verbis”:

“Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil. (...) § 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos

lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real. § 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal. § 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real. Original 85 (...)"

O artigo 87 da Lei nº 12.973/14, por sua vez, estabeleceu: "Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas. (...) § 4º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real. (...) § 8º O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. (...)" (destaques nossos)

E no artigo 30, parágrafos 14 e 15, da Instrução Normativa RFB nº 1520/14 constou: "Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29. (...) § 13. O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. § 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes. § 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). (...)" (destaques nossos)

Vê-se que, ao regulamentar os artigos 26 da Lei nº 9.249/95 e 87 da Lei nº 12.973/14, a RFB expressamente reconheceu que o imposto pago no exterior que deixar de ser compensado no ano-calendário em que os lucros forem computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não ter sido apurado resultado positivo nesse período, ou no caso de resultado positivo inferior ao montante daqueles lucros, poderá ser deduzido dos tributos devidos em anos-calendário subsequentes.

Note-se que as Instruções Normativas nº 213/02 e 1520/14 em nenhum momento restringiram a possibilidade do aproveitamento do imposto pago no exterior de períodos passados aos tributos devidos no ajuste anual, admitindo genericamente a sua compensação com os tributos devidos em anos-calendário subsequentes. Portanto, ao contrário do que entenderam a fiscalização e a r. decisão recorrida, a legislação tributária permite que o imposto pago no exterior sobre os lucros oriundos de sociedades estrangeiras seja também deduzido dos recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL, tal como ocorreu nos autos. De fato, ao tratar da hipótese em que não é possível aproveitar o imposto pago sobre lucros auferidos no exterior em virtude de a pessoa jurídica brasileira não ter apurado lucro real positivo no período em que aqueles lucros foram computados nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, o parágrafo 14 do artigo 30 da IN RFB nº 1520/2014 e o parágrafo 15 do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/02 determinam que o valor daquele imposto “poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes”.

Ressalte-se que os referidos dispositivos regulamentares não fazem nenhuma distinção entre o tributo devido mensalmente e aquele devido no encerramento do ano-calendário, limitando-se a autorizar indistintamente a compensação do imposto oriundo do exterior com o tributo “devido”.

Nesse aspecto, cumpre ressaltar que o art. 35 da Lei nº 8.981/95 e o art. 6º da Lei nº 9.430/96 conferem expressamente aos recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL a natureza de imposto e contribuição, respectivamente, referindo-se aos recolhimentos mensais exatamente como “imposto devido”.

Confira-se: Lei nº 8.981/95:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. §1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo: a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do anocalendário. (...)” (grifos nossos)

Lei nº 9.430/96: “Art. 6º - O imposto devido apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. (...)” (grifos nossos)

Já no referido art. 2º da Lei nº 9.430/96 lê-se o seguinte, “*verbis*”: “Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei

nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.”

No mesmo sentido, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 confere o tratamento de tributo às estimativas mensais, conforme se verifica pelos dispositivos a seguir reproduzidos:

“Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º). Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).”

“Art. 486. Os valores aplicados nos investimentos de que trata o artigo anterior, observado o disposto no § 11 do art. 394, poderão ser deduzidos em até três por cento do imposto devido (Lei nº 8.685, de 1993, art. 1º, §§ 2º e 3º, e Lei nº 9.323, de 1996, de 5 de dezembro de 1996, art. 1º). § 1º A dedução de que trata este artigo poderá ser efetuada nos pagamentos mensais por estimativa, no apurado trimestralmente ou no saldo do imposto apurado na declaração de ajuste anual (Lei nº 8.685, de 1993, art. 1º, §§ 2º e 3º, Lei nº 8.981, de 1995, art. 34, Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º, Lei nº 9.323, de 1996, art. 3º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º, § 4º, inciso I). (...)”

“Art. 606. As Agências de Desenvolvimento Regional e os bancos operadores assegurarão às pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas que, isolada ou conjuntamente, detenham, pelo menos, cinquenta e um por cento do capital votante de sociedade titular de projeto beneficiário do incentivo, a aplicação, nesse projeto, de recursos equivalentes a setenta por cento do valor das opções de que tratam os arts. 609, 611 e 613 (Lei nº 8.167, de 1991, art. 9º). (...) § 7º As pessoas jurídicas que tenham assegurado a aplicação em projetos próprios, na forma deste artigo, poderão destinar, mediante indicação, no Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, do código de receita exclusivo do fundo ou dos fundos beneficiários, uma parcela do imposto, pago por estimativa, de valor equivalente a (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4º, § 1º):

(...)” “Art. 664. Não estão sujeitos à incidência do imposto na fonte os lucros efetivamente pagos a sócios ou acionistas, pessoas jurídicas, pelas empresas tributadas com base no lucro presumido. Parágrafo único. A parcela do lucro distribuído que ultrapassar o valor do lucro presumido, deduzido do imposto sobre a renda correspondente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, deverá integrar: I - o lucro líquido para efeito de determinação do lucro real; II - os demais resultados e ganhos de capital das pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento do imposto sobre a renda mensal, calculado por estimativa, ou se submeterem à tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.”

“Art. 858. O imposto devido, apurado na forma do art. 222, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º). (...)”

Como se verifica, a legislação do Imposto de Renda trata textualmente os pagamentos mensais efetuados pela pessoa jurídica optante pela apuração do lucro real, como Imposto de Renda/Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido, evidenciando desse modo a sua natureza de tributo. Isso porque as estimativas mensais, a exemplo do que se verifica com o imposto de renda devido com base no lucro presumido, nada mais são do que recolhimentos devidos mensalmente a título desse imposto (e por extensão da CSL), calculados com base estimada/presumida.

Ademais, não se pode perder de vista que as estimativas mensais enquadram-se perfeitamente no conceito de tributo, constante no art. 3º do CTN, “verbis”: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Dada a clareza da definição trazida por esse dispositivo legal, desnecessários outros esclarecimentos para que se conclua que, em linha com o tratamento conferido pela própria legislação do Imposto de Renda, as estimativas mensais são tributos, na medida em que são prestações pecuniárias, instituídas por lei, não constituindo sanção de ato ilícito.

Assim, sendo os débitos de estimativas mensais de IRPJ e, por extensão, CSLL considerados pela própria legislação tributária como “imposto devido”, a única conclusão possível é no sentido de que é perfeitamente possível a sua quitação por meio da compensação com créditos de imposto pago no exterior de períodos anteriores!

De fato, tendo em vista que as Instruções Normativas nºs 1520/2014 e 213/02 prevêm a plena possibilidade de compensação do imposto de renda pago no exterior com os tributos incidentes sobre a renda no Brasil, somente haveria que se falar em restrição à compensação se as estimativas mensalmente devidas não fossem consideradas “imposto devido”, o que como visto não ocorre por expressa previsão legal dos arts. 6º da Lei nº 9.430/96 e 35 da Lei nº 8.981/95, combinados com o art. 3º do CTN.

Outrossim, o entendimento sustentado pela fiscalização conflita com a jurisprudência administrativa, que há muito se posicionou no sentido de que o imposto determinado sobre base estimada ostenta a natureza de imposto, conforme se verifica pela ementa do acórdão nº 1803-000.438, de 21.05.2010, “verbis”:

“MULTA DE MORA. ESTIMATIVAS, CABIMENTO, Reconhecendo expressamente os arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430, de 1996, que as estimativas mensais recolhidas possuem a natureza jurídica de ‘imposto’ e, pois, de ‘tributo’, são-lhes

plenamente aplicáveis as disposições do art. 61 da mesma Lei (multa de mora incidente sobre tributo não pago no prazo previsto na legislação específica).” (nossos destaques)

Do voto condutor desse julgado, da lavra do i. Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, colhe-se mais os seguintes fundamentos:

“Dispõem os arts 2º e 6º da Lei nº 9,430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do ‘Pagamento por Estimativa’ (grifou-se): Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8,981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. [...] Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. Por sua vez, estatui o caput do referido art., 61 da mesma Lei (sublinhou-se): Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. Ora, reconhecendo expressamente os arts. 2º e 6º da Lei nº 9,430, de 1996, que as estimativas mensais recolhidas possuem a natureza jurídica de ‘imposto’ e, pois, de ‘tributo’, e não apenas de ‘antecipações de receitas’, ‘adiantamentos de exações’ ou ‘adiantamentos mensais’ - como referido no Voto Vencido -, são-lhes plenamente aplicáveis as disposições do art. 61 da mesma Lei (multa de mora incidente sobre tributo não pago no prazo previsto na legislação específica).” (grifos do original, destaques em negrito nossos) Em perfeita sintonia com esse entendimento jurisprudencial, a jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pacificou-se no sentido de que os recolhimentos mensais de IRPJ e CSL, apurados por pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação com base no lucro real anual, ostentam a natureza jurídica de “imposto devido”, razão pela qual se entende inclusive cabível a sua restituição/compensação caso os mesmos tenham sido apurados em desconformidade com as respectivas normas legais.

Confira-se, a título exemplificativo, o v. acórdão nº 9101-00.406, de 02.10.2009, proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, “verbis”: “RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS A MAIOR QUE O DEVIDO. O valor do recolhimento a título de estimativa que supera o valor devido a título de antecipação do imposto de renda (ou da contribuição social sobre o lucro) de acordo com as regras previstas na legislação aplicável é passível de compensação/restituição como pagamento indevido de tributo.” (grifos nossos)

Nesse mesmo sentido, a 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decidiu que “o pagamento da estimativa mensal do IRPJ realizado em montante superior ao calculado com base na receita bruta e acréscimos traduzse em pagamento maior que o devido e, portanto, é passível de restituição/compensação” (acórdão nº 1201-00.404, de 23.02.2011). Lê-se mais no voto condutor desse julgado o seguinte:

“O art. 2º da Lei nº 9.430/96, a seguir transcrito, estabelece que as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do IRPJ com base no lucro real anual ficam obrigadas a realizar pagamentos mensais por estimativa, calculados a partir da receita bruta e acréscimos, a título de antecipação do imposto devido ao final do período. (...) Ocorre que o art. 35 da Lei nº 8.981/95, adiante transcrito, facultou àqueles contribuintes reduzirem ou suspenderem os referidos pagamentos mensais de IRPJ calculados com base na receita bruta e acréscimos, desde que demonstrem, através de balancetes mensais, que o somatório daqueles pagamentos excede o imposto devido com base no lucro real do período em curso: (...) De ver que em relação à CSLL valem as mesmas regras de apuração ora mencionadas, desde que o contribuinte, como no caso sob exame, tenha optado pela apuração anual do IRPJ.

Pois bem, pela análise das normas acima transcritas é possível concluir o seguinte:

a) o contribuinte que optar pelo lucro real anual tem a obrigação de realizar pagamentos mensais de IRPJ e CSLL, cujo montante é calculado com base na receita bruta e acréscimos; b) tal obrigação, entretanto, pode ter seu montante reduzido, ou mesmo ser suspensa, caso o contribuinte demonstre que o somatório das estimativas pagas com base na receita bruta e acréscimos, até determinado mês, excede o valor do IRPJ ou da CSLL devidos com base no lucro real ajustado, calculado até aquele mês.

Em outras palavras, a obrigação de pagar a estimativa mensal de IRPJ ou CSLL tem como montante máximo um valor calculado a partir da receita bruta e acréscimos. A apuração do lucro real do período em curso, mediante o levantamento de balancete, tem o condão de reduzir o montante daquela obrigação, ou mesmo suspendê-la, mas nunca o de atribuir ao contribuinte obrigação de pagar estimativa de IRPJ ou CSLL em montante superior ao calculado com base na receita bruta e acréscimos. Assim sendo, o pagamento de estimativa de IRPJ ou de CSLL realizado em montante superior ao legalmente exigido à extinção da obrigação é considerado pagamento maior que o devido, ainda que apurado através de balancetes.

No caso sob exame a ora recorrente, optante pelo lucro real anual, levantou balancete mensal e pagou o IRPJ devido com base no lucro líquido do período em curso, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação do imposto. Posteriormente, percebeu que o montante do IRPJ assim calculado e pago era superior ao devido com base na receita bruta e acréscimos. (...)” (grifos nossos)

Como se vê, nessa passagem do voto do i. Conselheiro Marcelo Cuba Netto o recolhimento mensal de IRPJ, calculado com base na receita bruta ou nos balancetes de suspensão, é tratado como “IRPJ devido”, sendo passível de restituição/compensação o valor pago em montante “superior ao devido”. Vale salientar que os acórdãos acima citados serviram de paradigmas para a Súmula CARF nº 84, segundo a qual “pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação” (grifos nossos).

Outro não é o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) que ao analisar a questão do ponto de vista do indébito, isto é, do direito à restituição/compensação das estimativas mensais recolhidas indevidamente, acabou reconhecendo implicitamente a natureza de “imposto devido” das mesmas ao posicionar-se no sentido de que a pessoa jurídica pode restituir/compensar os respectivos valores. Confira-se o seguinte excerto da Solução de Consulta Interna nº 19, de 05.12.2011:

“9. Existem, na doutrina e jurisprudência, duas correntes sobre o tratamento da estimativa paga a maior ou indevidamente. Segundo a primeira, o valor pago a esse título é passível de restituição, considerandose as regras aplicáveis ao regime opcional de pagamento, e, em decorrência dessa opção, a possibilidade de os pagamentos efetuados se caracterizarem como indevidos fica diferida para o ajuste anual. Em outras palavras, o pagamento a maior ou indevido de estimativas não poderá ser compensado ou restituído, via PER/DCOMP, mas poderá ser integralmente deduzido na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Isto porque o valor pago, enquanto se caracterizar apenas como pagamento por estimativa, não tem a natureza de indébito, que daria direito à restituição. E não havendo direito à restituição, não se aplica o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a utilização do crédito passível de restituição para compensação. Dessa forma, ainda que o contribuinte efetue pagamento estimado em determinado mês superior ao que estava obrigado por lei, a diferença não se caracteriza como tributo indevido, passível de restituição, uma vez que essa apuração só é possível mediante comparação com o lucro real anual.

9.1 Esse entendimento foi adotado pelas IN SRF nºs 460, de 2004, e 600, de 2005, conforme apontado no item 7 deste ato, tendo vigorado no período de vigência das referidas instruções normativas, compreendido entre 29 de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2008, e está consubstanciado no Acórdão nº 101-96044 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

10. Para a segunda corrente, o débito por estimativa tem fato gerador definido, base de cálculo e prazo de vencimento estabelecidos pela legislação, de forma que o pagamento que superar o valor devido no período, apurado de acordo com a legislação de regência (art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996), configura, sim, pagamento indevido, passível de restituição ou compensação de imediato.

Nesse sentido, transcreve-se a ementa do Acórdão nº 1101-00.330, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. Somente são dedutíveis do IRPJ apurado no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do recolhimento indevido, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP. Eficácia retroativa da Instrução Normativa RFB nº 900/2008. (Acórdão CARF nº 1101-00.330, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção – Sessão de 9 de julho de 2010) 10.1 A RFB aderiu a essa segunda corrente a partir da edição da IN RFB nº 900, de 2008 . (...)

10.3 O contribuinte pode, por questões de praticidade operacional, computar estimativas recolhidas indevidamente na formação do saldo negativo, mas se preferir solicitar restituição ou compensar o indébito antes de seu prévio cômputo na apuração ao final do ano-calendário, poderá fazê-lo, pois a Lei nº 9.430, de 1996, ao autorizar a dedução das antecipações recolhidas, refere-se àquelas recolhidas em conformidade com o caput de seu art. 2º.

Nesse último caso, por ocasião do ajuste anual, o contribuinte deve deduzir apenas as estimativas que considerou devidas, sob pena de duplo aproveitamento do mesmo crédito.” (grifos nossos)

Como se vê, apesar de não ter tratado especificamente de IR pago no exterior como apontado pela r. decisão recorrida, a COSIT, analisando a regra geral das estimativas afastou o entendimento de que “a possibilidade de os pagamentos [mensais de IRPJ e CSLL] efetuados se caracterizarem como indevidos fica diferida para o ajuste anual a (primeira corrente), reconhecendo que desde o advento da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30.12.2008, “o débito por estimativa tem fato gerador definido, base de cálculo e prazo de vencimento estabelecidos pela legislação”, possuindo portanto o caráter de “valor devido” a ensejar a restituição/compensação do valor recolhido indevidamente (segunda corrente).

Assim, ostentando as antecipações mensais natureza tributária, representando indébitos tributários quando apuradas e recolhidas em desconformidade com as correspondentes normas legais, conclui-se que as mesmas devem ser tratadas como IRPJ e CSLL devidos pela pessoa jurídica. Considerando que a legislação tributária não restringe a compensação do imposto oriundo do exterior não aproveitado em determinado período-base com o IRPJ e CSLL devidos no encerramento de períodos subsequentes, não podem a fiscalização e a r. decisão recorrida criar tal restrição, sendo ao contrário do que afirmam perfeitamente possível que o mesmo seja deduzido das antecipações mensais desses tributos apuradas no curso daqueles períodos.

Pelos fundamentos acima trazidos em petição recursal, tenho que concordar com o recorrente, no sentido de que as estimativas possuem natureza de antecipação de tributos e que há pleno direito à dedução do imposto pago no exterior em anos anteriores sobre os lucros oriundos de sociedades estrangeiras também dos recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL, por ausência de vedação legal à operação. Isso porque o valor dos tributos pago no exterior a maior podem, inclusive, serem incluídos para compensação em períodos seguintes. A meu ver, tal supedâneo decorre do próprio princípio da universalidade da tributação, trazido com os arts. 25 e 26 da Lei 9249/95.

Além disso, no período em análise, foi comprovado nos autos que não houve repetição de indébito, que caracterizaria devolução de tributo pago no exterior.

Diante do exposto, **voto por dar provimento para afastar a multa isolada sobre estimativas**, pelos fundamentos acima expostos.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso para dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz