MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**17459.720060/2021-08**
ACÓRDÃO	1402-007.490 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CRBS S/A
	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020

RECURSO DE OFÍCIO. INSUBSISTÊNCIA.

Deve ser considerado insubsistente o recurso de ofício quando o resultado da apreciação do recurso voluntário for favorável à recorrente e abranger também os valores a serem apreciados no recurso de ofício.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA.

As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (IN 213/02 e IN n. 1520 de 2014). A tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95, atualizada pela Lei 12.973 de 2014, significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira.

DOCUMENTO VALIDADO

ÁGIO. LAUDO DE AVALIAÇÃO.

Somente é existente o ágio por rentabilidade futura (goodwill), na pessoa jurídica que sofreu a avaliação constante no laudo elaborado por perito independente a que se refere o §3° do art. 20 do Decreto-Lei 1. 598/77.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário em relação às infrações apuradas, mantendo integralmente os lançamentos, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Brunº Macêdo Pinto que davam provimento; ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário na parte que tratou da multa de ofício, afastando sua qualificação e reduzindo seu percentual para 75%; ii) conhecer do recurso de ofício, para, no mérito, considerá-lo insubsistente em razão da exoneração da qualificação da multa de ofício. O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 21 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Gioavnni – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos anos calendários de 2017 a 2020, decorrentes de valores excluídos indevidamente do lucro líquido do período, além da multa por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada. Os valores dos créditos tributários lançados de foram acrescidos de juros e da multa de ofício qualificada de 150%, quando aplicável.

Por bem retratar os fatos copio o Relatório do Acórdão n° 109-020.241, proferido pela 15ª Turma da DRJ09, acrescentando com acontecimentos que se sucederam:

> Por meio dos autos de infrações de fls. 1145 a 1227, objetos do presente processo, são exigidas da contribuinte acima identificada as importâncias relacionadas na seguinte tabela, em conformidade com o regime de apuração do lucro real anual, referentes aos anos-calendário de 2017 a 2020:

TRIBUTO	VALOR PRINCIPAL (R$)	JUROS DE MORA (R$)	MULTA DE OFÍCIO 150%(R$)	MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE(R$)	TOTAL (R$)
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ	81.293.748,03	1.744.599,52	121.940.622,04	22.198.279,65	247.177.249,24
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	29.265.749,29	7.828.055,83	43.898.623,93	8.654.012,00	89.646.441,05
TOTAL					336.823.690,29

> O lançamento decorreu de exclusões indevidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a amortização de ágio, como consequência de planejamento tributário abusivo, e a multa isolada de 50% pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada.
>
> A autoridade fiscal relatou no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1145 a 1181) que em janeiro de 2016 a CRBS S.A (pertencente ao grupo AMBEV) adquiriu ativos do GRUPO MARK ANTHONY do Canadá pelo valor de R$ 994.431.110,24, sendo R$ 886.840.887,91 a título de ágio fiscal. As negociações de ativos e intangíveis entre MARK ANTHONY e CRBS (e algumas de suas subsidiárias e coligadas) foram oficializadas em acordo de compra ("Purchase Agreement") datado de 10/11/2015.
>
> A empresa, em tese, adquirida pela CRBS foi a RTD (BARBADOS) HOLDINGS SRL, criada pelo GRUPO MARK ANTHONY em 27/11/2015 (17 dias após o acordo de compra), em conluio com a CRBS. Dez meses após a aquisição, em 30/11/2016, a

DOCUMENTO VALIDADO

CRBS incorporou a RTD (BARBADOS) HOLDINGS e passou a amortizar fiscalmente o ágio gerado na compra dos ativos da RTD CANADÁ.

A autoridade fiscal relatou que a fiscalizada amortizou fiscalmente o ágio gerado na compra dos ativos da RTD CANADA de forma indevida, como consequência de planejamento tributário abusivo, conforme constatações a seguir:

[...]

> Ao ser questionada sobre a origem do ágio lançado na parte do B do LALUR, no período abrangido por esta ação fiscal, a Fiscalizada (vide "Resposta à Intimação -01") assim respondeu:
>
> "O referido ágio resulta, por conseguinte, da diferença entre custo de aquisição dos negócios RTD, e a soma das parcelas registradas no patrimônio líquido da referida empresa no momento de sua aquisição, sendo essas acrescidas das atualizações relativas ao valor justo dos ativos da investida."
>
> Na época, o contrato de compra das marcas de bebidas no Canadá pelo grupo AMBEV foi amplamente divulgado na mídia, como, por exemplo, na seguinte chamada de notícia no site da Exame:
>
> "Ambev faz contrato para comprar marcas de bebidas no Canadá. Empresa assinou hoje contrato para comprar um grupo de marcas de bebidas mistas, cidras e cervejas especiais do mercado canadense. Por Suzana Inhesta, publicado em 10/11/2015." (https://exame.com/negocios/ambev-faz-contratopara-comprar-marcas-de-bebidas-nocanada/, acessado em 04/03/2022).
>
> Estranhamente, o Laudo de Avaliação enviado pela Fiscalizada, que teria suportado o ágio registrado na parte B do LALUR (vide anexo à resposta ao Termo de Intimação nº 01"Documentos Comprobatórios - Outros - Doc.02 - Laudo de Avaliação") descreve que a empresa adquirente dos negócios RTD CANADÁ seria a LABATT BREWERIES OF CANADA, subsidiária da AMBEV, ao invés de mencionar a empresa brasileira CRBS como adquirente.
>
> "Descrição da empresa adquirente
>
> A Labatt, fundada em 1847, é uma empresa privada, sediada em Toronto no Canada, que opera como uma subsidiária da Anheuser-Busch InBev SA/NV ("AB InBev"). A companhia produz e comercializa cervejas. Com um portfólio de aproximadamente 60 cervejas e cervejarias no Canada, a Labatt comercializa seus produtos em todo os país (sic)."
>
> Questionada sobre qual o papel da LABATT BREWERIES na aquisição dos negócios RTD ("Ready-to-drink") pela CRBS, a Fiscalizada assim respondeu ao Termo de Intimação nº 6 (vide "Resposta à Intimação - 06"):
>
> "Em atenção ao item 3, a Intimada esclarece que a LABATT BREWERIES figurou apenas como uma empresa do grupo que por estar sediada no

DOCUMENTO VALIDADO

Canadá, mesmo país onde situados os ativos adquiridos, auxiliou na aquisição dos ativos das empresas do grupo MAG pela CRBS e Ambev Luxemburgo, por questões de governança corporativa, sendo certo que as alocações dos ativos ocorreram nas pessoas jurídicas que, de fato, adquiriram o negócio."

A seguir, serão descritas as operações societárias que ocorreram a partir de 2015, e que geraram o ágio que está sendo amortizado fiscalmente pela CRBS.

Em 10/11/2015, foi formalizado acordo de compra (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 01 - Purchase Agreement RTD") entre MARK ANTHONY GROUP, do Canadá, e AMBEV, grupo do qual a fiscalizada CRBS faz parte.

A Fiscalizada enviou a tradução do Purchase Agreement (Acordo de Compra), da qual foram extraídos a folha de rosto e introdução a seguir (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 02 - Traduçao do Acordo de Compra"):

[...]

O acordo incluiu a aquisição de marcas como Palm Bay, Mike's Hard Lemonade e Okanagan Cider, e ativos, como a cervejaria Turning Point Brewery, na Colúmbia Britânica, que produzia as marcas de cervejas da família Stanley Park, por, aproximadamente, US$ 350 milhões.

Ao ser questionada sobre a aquisição dos intangíveis identificados (marcas) de MARK ANTHONY GROUP, a Fiscalizada informou que estes foram adquiridos por AMBEV LUXEMBURGO. As respostas podem ser vistas em "Resposta à Intimação – 06":

"Quanto aos itens "b" e "c", informa que os intangíveis ficaram registrados na Ambev Luxemburgo, empresa que comprou as marcas da RTD Canadá. [...]

Em relação ao item 9, a Intimada esclarece que a empresa "BarbCo" mencionada se trata da RTD Barbados, e quem adquiriu os intangíveis foi a Ambev Luxemburgo, tendo realizado pagamento de USD 104 milhões, via saída de caixa. Ademais, considerando que a compra dos intangíveis foi realizada pela Ambev Luxemburgo, tais valores ficam registrados na contabilidade da referida empresa."

Em 24/11/2015, MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD CANADA INC(vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc 02"), doravante denominada RTD CANADA.

A criação da RTD CANADA foi acordada no "Purchase Agreement" (de 10/11/2015), entre grupo AMBEV e grupo MARK ANTHONY, conforme

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

"Acordo de Compra" (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 02 - Traduçao do Acordo de Compra"):

""CanCo" significa uma corporação a ser incorporada pelas Partes do Vendedor as (sic) como uma "corporação canadense tributável" para os fins do ITA e que deverá ser constituída sob a Lei das Sociedades Anônimas do Canadá."

As ações de RTD CANADA foram transferidas dos acionistas do GRUPO MARK ANTHONY para recém-criada RTD LUXEMBOURG S.A.R.L., em 19/01/2016 (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc03b").

Em 27/11/2015, MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD (BARBADOS)

HOLDINGS SRL (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc01b - Certificado de Registro traduçao"), doravante denominada RTD BARBADOS.

A criação da RTD BARBADOS também foi acordada no "Purchase Agreement" (de 10/11/2015), entre grupo AMBEV e grupo MARK ANTHONY, conforme "Acordo de Compra" (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 02 - Traduçao do Acordo de Compra"):

""BarbCo" significa uma empresa a ser constituída pelas Partes do Vendedor as (sic) de acordo com as leis de Barbados."

Em 08/12/2015, MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD LUXEMBOURG S.A.R.L. (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - 03b RTD Lux_Constitution 08_12_2015 traduzido"), doravante denominada RTD LUXEMBOURG.

A criação da RTD LUXEMBOURG também foi acordada entre comprador e vendedor conforme "Purchase Agreement" (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 02 - Traduçao do Acordo de Compra"):

""LuxCo" significa uma sociedade anônima a ser constituída pelas Partes do Vendedor as (sic) de acordo com as leis de Luxemburgo como société à responsibilité limitée."

Em 19/01/2016, realizou-se aumento de capital na RTD LUXEMBOURG por meio de ações da RTD CANADA INC., até então, detidas pelos acionistas do grupo MARK ANTHONY (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - 05b - Parte II - DF 2016 Traduzido"):

"Durante a reunião geral extraordinária ("EGM") realizada em 19 de janeiro de 2016, o capital social da empresa foi aumentado num montante de 76.229.843 EUR, representado por 830.300 novas ações sem valor nominal. O aumento de capital foi integralmente realizado através de uma contribuição em espécie que consiste em ações da RTD Canada Inc. detidas pelos acionistas da empresa."

No mesmo dia (19/01/2016), houve a transferência das ações da RTD LUXEMBOURG pertencentes ao grupo MARK ANTHONY para RTD BARBADOS HOLDINGS (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - 04c RTD Lux - Share Register Traduzido").

A constituição das 3 empresas (RTD BARBADOS, RTD LUXEMBOURG e RTD CANADA) e a hierarquia entre elas, foi acordada no "Purchase Agreement" entre CRBS/AMBEV e grupo MARK ANTHONY, conforme "Acordo de Compra" (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 02 - Traduçao do Acordo de Compra").

Em 20/01/2016, o Grupo AMBEV completou a aquisição, com pagamento de ágio, dos negócios RTD no Canadá, pertencentes a Grupo MARK ANTHONY, conforme o já mencionado Laudo de Avaliação, enviado pela Fiscalizada em resposta ao Termo de Intimação nº 01 (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc.02 - Laudo de Avaliação").

"Aquisição de certas marcas canadenses "ready-to-drink" e da Turning Point Brewery, pertencentes ao Mark Anthony Group, Inc., na data-base de 19 de janeiro de 2016.

[...]

Na data-base da avaliação, Labatt completou a aquisição dos negócios RTD no Canada e da Turning Point, pertencentes à MAG por aproximadamente USD 350 milhões de total de capital investido."

Em 20/01/2016, pouco mais de 50 dias após sua criação, as ações de RTD BARBADOS foram transferidas das empresas do grupo MARK ANTHONY para CRBS (vide "Register of Transfers", "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc02b -Composiçao societaria traduçao").

Em 30/11/2016, foi realizada AGE na sede da CRBS, que deliberou pela aprovação da incorporação da RTD (BARBADOS) HOLDINGS pela CRBS S.A., pouco mais de meses após sua aquisição, conforme ata da AGE (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc 02 - Protocolo Justif. Incorporaçao e Laudo") da qual extraiu-se trechos de interesse nas figuras a seguir.

[...]

Foi anexado à referida AGE, o documento "Protocolo e Justificação da Incorporação da RTD (BARBADOS) HOLDINGS pela CRBS S.A.". Deste documento societário, extraiuse os trechos de interesse nas figuras seguintes.

[...]

Também foi anexado à Ata da AGE, o Laudo de Avaliação da RTD BARBADOS, para fins de incorporação pela CRBS, vide imagem da capa do

DOCUMENTO VALIDADO

> Laudo de Avaliação ("Documentos Comprobatórios - Outros - Doc 02 - Protocolo Justif. Incorporaçao e Laudo") a seguir.
>
> [...]
>
> Após a incorporação da RTD BARBADOS, a partir do ano-calendário de 2017, CRBS passou a amortizar fiscalmente o ágio gerado na aquisição dos negócios RTD CANADÁ.
>
> [...]

O Auditor-Fiscal destaca que em preparação ao aproveitamento do tratamento fiscal para o ágio dado pela Lei nº 9.532, de 1997, o GRUPO MARK ANTHONY, em conluio com CRBS/AMBEV, por força do Purchase Agreement, realizou em curto espaço de tempo (pouco mais de 2 meses decorridos entre o Acordo de Compra e o encerramento do negócio com a transferência das ações para CRBS) uma série de operações societárias visando criar a estrutura organizacional de interesse do planejamento tributário abusivo da CRBS, conforme resumo a seguir:

- Em 24/11/2015, a MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD CANADA INC;

- Em 27/11/2015, a MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD (BARBADOS)HOLDINGS SRL;

- Em 08/12/2015, a MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD LUXEMBOURG S.A.R.L.;

- Em 19/01/2016, um dia antes da finalização do negócio com a efetiva transferência de ações da RTD para CRBS, o GRUPO MARK ANTHONY, em conluio com CRBS/AMBEV, por força do Purchase Agreement, realiza reorganização societária para atender os interesses da CRBS/AMBEV, firmados no acordo de compra e venda;

- Em um único dia foi realizado aumento de capital em RTD LUXEMBOURG e RTD BARBADOS HOLDINGS, por meio de transferência de ações da RTD CANADA para RTD LUXEMBOURG, e das ações da RTD LUXEMBOURG para RTD BARBADOS, respectivamente;

- Em 20/01/2016, concluiu-se a aquisição dos negócios RTD CANADA com a transferência das ações da recém-criada RTD BARBADOS HOLDINGS (empresa não operacional) para CRBS, com pagamento de ágio.

A autoridade fiscal ressalta que a AMBEV e a CRBS estavam, na realidade, adquirindo ativos e marcas de bebidas do GRUPO MARK ANTHONY no Canadá, conforme anunciado em 10/11/2015 no Comunicado ao Mercado feito pela AMBEV, reproduzido a seguir:

DOCUMENTO VALIDADO

AMBEV S.A.
CNPJ Nº 07.526.557/0001-00
NIRE 35.300.368.941

COMUNICADO AO MERCADO

Ambev S.A. ("Ambev") anuncia que assinou nesta data contrato para adquirir um grupo de marcas de bebidas mistas, cidras e cervejas especiais, no mercado canadense, pertencentes ao Mark Anthony Group. As marcas adquiridas incluem marcas reconhecidas, tais como Palm Bay, Mike's Hard Lemonade e Okanagan Cider, incrementando a plataforma de *near beer* da Companhia e expandindo o nosso portfólio no segmento de bebidas mistas e de cidras do Canadá. O acordo também inclui a compra da Turning Point Brewery, em British Columbia, a qual produz a cerveja Stanley Park. As marcas adquiridas serão geridas pela Labatt Breweries of Canada, uma subsidiária da Ambev.

A operação está avaliada em USD $350 milhões e deverá ser concluída nos próximos meses.

Fundado em 1972, o Mark Anthony Group é um dos grupos mais diversificados e bem sucedidos no setor de bebidas alcoólicas da América do Norte. Além de produzir e distribuir vinhos e cervejas especiais, o grupo é um dos maiores no segmento de *near beer* da América do Norte e o quarto maior do mundo.

São Paulo, 10 de novembro de 2015.

Ambev S.A.
Nelson José Jamel
Diretor Financeiro e de Relações com Investidores

Figura 9 - Ambev - Comunicado ao mercado - 10/11/2015

Conforme "Resposta à Intimação – 07", a CRBS afirmou que os ativos adquiridos nessa negociação ficaram alocados na RTD CANADA, in verbis:

> Sim, os ativos de MARK ANTHONY GROUP adquiridos por CRBS foram todos alocados na RTD CANADA antes do pagamento do preço e efetivação da aquisição, o que pode ser comprovado por meio do laudo PPA (páginas 27 a 34), já anexado anteriormente a esta r. Fiscalização.

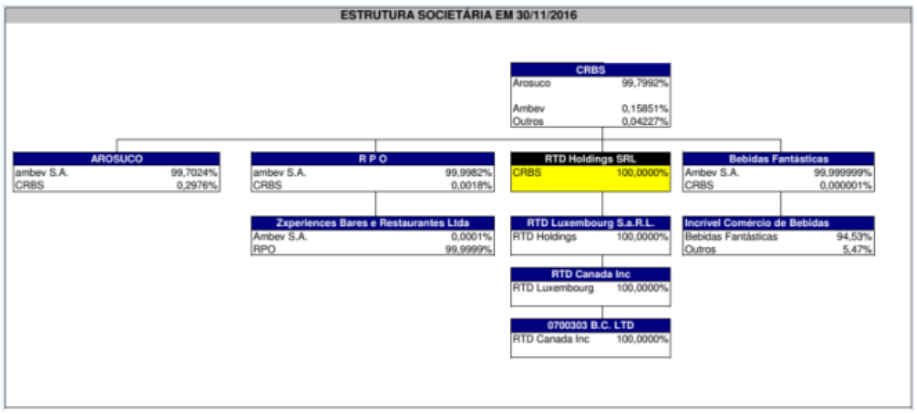
A fiscalizada foi questionada sobre a motivação de adquirir a RTD BARBADOS ao invés de adquirir diretamente a RTD CANADA, para a qual os ativos negociados pelo GRUPO MARK ANTHONY foram transferidos, e a demonstrar e comprovar os benefícios dessa opção.

Com efeito, a resposta foi evasiva, in verbis:

> Em atenção ao item 08, a Intimada informa terem sido estas as condições acordadas entre as partes à época e, até o presente momento, não logrou êxito em obter maiores informações a respeito.

Após a aquisição dos negócios RTD CANADA, a estrutura societária da CRBS ficou representada na forma do seguinte organograma empresarial (note-se que RTD BARBADOS está destacada no organograma como "RTD Holdings SRL"):

DOCUMENTO VALIDADO



Observou-se que em 30/11/2016 foi realizada AGE na sede da CRBS, que deliberou pela aprovação da incorporação da RTD (BARBADOS) HOLDINGS pela CRBS S.A., pouco mais de 10 meses da sua aquisição.

Após a incorporação da RTD (BARBADOS) HOLDINGS, a estrutura societária da CRBS ficou da seguinte forma:

A autoridade fiscal concluiu que a RTD BARBADOS foi uma empresa veículo efêmera e sem substância econômica. Criada em 27/11/2015, foi adquirida 54 dias depois pela CRBS, em 20/01/2016. Em 30/11/2016, um ano após sua criação (e 10 meses após sua aquisição), foi incorporada pela CRBS. Sua breve existência, na prática, serviu apenas para o aproveitamento indevido do ágio fiscal.

A fiscalizada foi intimada a apresentar dados sobre o imóvel utilizado, contas de consumo, contas bancárias e de investimento e documentação comprobatória da relação de trabalho dos funcionários da RTD BARBADOS, mas não houve a apresentação dos documentos requeridos.

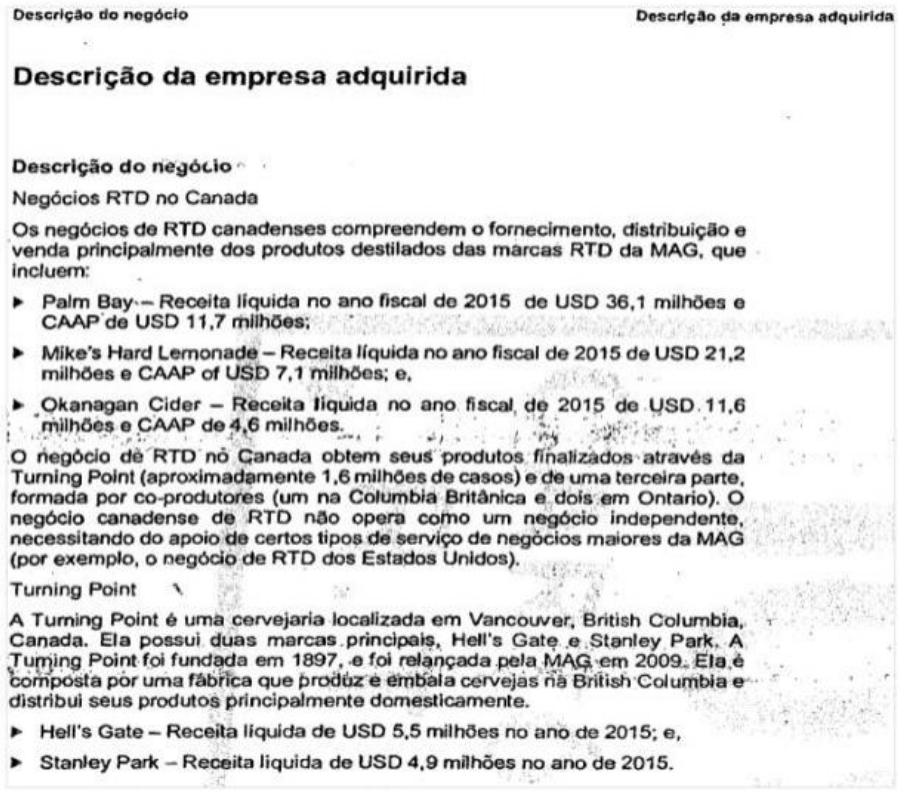
A autoridade autuante relata que a fiscalizada não apresentou os documentos requeridos pelo fato de RTD BARBADOS ter sido meramente uma empresa "de prateleira" (empresa sem substância econômica, criada por consultorias especializadas em planejamento tributário).

Observa que a AMBEV, empresa principal do grupo do qual a CRBS faz parte, já realizou planejamento tributário abusivo semelhante, envolvendo conluio com empresa estrangeira (vendedora) para criação de empresa efêmera e sem substância econômica, em paraíso fiscal, com o único intuito de incorporar a

DOCUMENTO VALIDADO

empresa interposta e aproveitar fiscalmente o ágio gerado na compra da empresa operacional, verdadeiro objeto da negociação (PAF n° 16561.720109/2013-74).

O laudo de avaliação enviado pela fiscalizada (elaborado por Ernst & Young LLP em 14/02/2017, data-base 19/01/2016), que teria suportado o ágio registrado no LALUR, em sua "Descrição da empresa adquirida" estabelece que o objeto da aquisição foram os "Negócios RTD no Canada". Inclusive, a RTD BARBADOS não foi citada sequer uma única vez em todo o Laudo de Avaliação:



Descrição do negócio Descrição da empresa adquirida

Descrição da empresa adquirida

Descrição do negócio

Negócios RTD no Canada

Os negócios de RTD canadenses compreendem o fornecimento, distribuição e venda principalmente dos produtos destilados das marcas RTD da MAG, que incluem:

- Palm Bay – Receita líquida no ano fiscal de 2015 de USD 36,1 milhões e CAAP de USD 11,7 milhões;
- Mike's Hard Lemonade – Receita líquida no ano fiscal de 2015 de USD 21,2 milhões e CAAP of USD 7,1 milhões; e,
- Okanagan Cider – Receita líquida no ano fiscal de 2015 de USD 11,6 milhões e CAAP de 4,6 milhões.

O negócio de RTD no Canada obtem seus produtos finalizados através da Turning Point (aproximadamente 1,6 milhões de casos) e de uma terceira parte, formada por co-produtores (um na Columbia Britânica e dois em Ontario). O negócio canadense de RTD não opera como um negócio independente, necessitando do apoio de certos tipos de serviço de negócios maiores da MAG (por exemplo, o negócio de RTD dos Estados Unidos).

Turning Point

A Turning Point é uma cervejaria localizada em Vancouver, British Columbia, Canada. Ela possui duas marcas principais, Hell's Gate e Stanley Park. A Turning Point foi fundada em 1897, e foi relançada pela MAG em 2009. Ela é composta por uma fábrica que produz e embala cervejas na British Columbia e distribui seus produtos principalmente domesticamente.

- Hell's Gate – Receita líquida de USD 5,5 milhões no ano de 2015; e,
- Stanley Park – Receita líquida de USD 4,9 milhões no ano de 2015.

Figura 12 - Laudo de avaliação - Descrição do negócio

Os ativos dos negócios RTD no Canadá foram todos alocados na empresa RTD CANADA. Ou seja, pode-se inferir que o investimento comprado com ágio, o negócio realmente adquirido por CRBS, foi a empresa operacional RTD CANADA, cujos ativos foram avaliados para se apurar a rentabilidade com base em previsão dos resultados futuros, visando corroborar o ágio pago.

Destacou-se que o direito ao aproveitamento fiscal dos encargos de amortização do ágio surge de situações fáticas a hipóteses previstas na legislação vigente – alienação ou liquidação, do investimento adquirido com ágio (art. 391 e art. 426 do RIR/99) – ou extinção por incorporação da participação da investida pela investidora que efetivamente pagou pelo ágio (ou vice-versa), com a ocorrência da "confusão patrimonial" (regra subsidiária dos arts. 385 e 386 do RIR/99), e não da mera conveniência do contribuinte, mediante formatação de operações artificiosas.

DOCUMENTO VALIDADO

Observou-se que ao final da operação a situação organizacional permaneceu, na essência, aquela pretendida desde o início pela CRBS, qual seja, a titularidade direta ou indireta das ações da RTD CANADA e, ao mesmo tempo, mantendo-se o patrimônio da empresa adquirente (CRBS) independente do patrimônio da empresa adquirida (RTD CANADA). Jamais houve, por parte do controlador (CRBS), a intenção de viabilizar a empresa veículo (RTD BARBADOS) de sorte que esta pudesse conservar as ações, direta ou indiretamente da investida (RTD CANADA).

E assim concluiu a autoridade fiscal:

> Por conseguinte, considerando-se que: (i) a RTD BARBADOS foi uma empresa veículo efêmera, sem substância econômica, e cujo único propósito negocial foi o aproveitamento indevido da amortização fiscal de ágio; (ii) não ocorreu a "confusão patrimonial" entre adquirente (CRBS) e real adquirida (RTD CANADA, que gerou o ágio por expectativa de rentabilidade futura); não foi atendido o disposto nos arts. 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532/97 (matrizes legais do art. 386, inciso III e § 6 do RIR/99), não existindo assim amparo legal para a dedução da despesa com amortização do ágio por parte da Fiscalizada.
>
> Diante de todo o exposto, fica evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, sendo inadmissível a amortização fiscal do ágio gerado na aquisição dos negócios RTD no Canadá. Na medida em que tal situação não ocorre, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta no Decreto-lei nº 1.598/77:
>
> Art. 25. A contrapartida da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20 não será computada na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 33.

Diante dos fatos acima narrados, realizou-se o lançamento de ofício, mediante lavratura de auto de infração de IRPJ e do reflexo de CSLL, decorrente da glosa das seguintes exclusões indevidas das bases de cálculo relativas às amortizações de ágio:

ECF - M300	2017	2018	2019	2020	Total
Código 100.35	147.806.814,66	177.368.177,58	177.368.177,58	177.368.177,58	**679.911.347,40**

O lançamento foi realizado com multa qualificada com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, c/c arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tendo em vista que os atos societários praticados em conluio entre CRBS/AMBEV e GRUPO MARK ANTHONY foram formalizados com o intuito de dar aparência diversa do que na essência ocorreu, a fim de forçosamente enquadrar-se em uma hipótese legal que não se adéqua à realidade dos atos praticados.

Conforme será analisado no voto, destacou-se como agravante o fato de que a AMBEV (empresa principal do grupo do qual CRBS faz parte) é reincidente neste tipo de planejamento abusivo, envolvendo conluio com empresa estrangeira

DOCUMENTO VALIDADO

(vendedora) para criação de empresa efêmera e sem substância econômica, em paraíso fiscal, com o único intuito de incorporar a empresa interposta e para tão somente poder aproveitar indevidamente o ágio gerado na compra da empresa operacional, verdadeiro objeto da negociação.

Foi realizado o lançamento também da multa isolada de 50%, estabelecida no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, formalizada no PAF nº 17459-720030/2022-74.

A fiscalizada foi cientificada da autuação em 08/12/2022, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB (fls. 1228 a 1232).

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou impugnação, em 06/01/2023 (fls. 1235 a 1299), alegando que não procedem as acusações fiscais, conforme a seguir:

> [...]
>
> I) Quanto às glosas em questão:
>
> I.1) ao contrário do que sustentou a fiscalização, a constituição da RTD Barbados não foi fruto de "planejamento tributário abusivo" demandado pela Impugnante, tendo se tratado de exigência do Grupo Mark Anthony por certo decorrente de estrutura empresarial adotada muito antes dos fatos pertinentes ao caso concreto, quando, em 1998, constituiu em Barbados a sociedade Mark Anthony International SRL (que vendeu 66,2% dos ativos adquiridos pela Impugnante) como instrumento de planejamento econômico / tributário para o grupo canadense sob o amparo de tratado tributário celebrado em 1980 entre Canadá e Barbados;
>
> I.1) além disso, as condições necessárias para a amortização do ágio, estabelecidas pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97, foram rigorosamente cumpridas pela Impugnante, não obstante tenha buscado a fiscalização negar a incidência da norma por via oblíqua, meramente interpretativa e eivada de subjetivismo incompatível com o ordenamento jurídico;
>
> I.3) ademais, ainda que apenas para argumentar prevalecesse o entendimento de que a RTD Barbados não teria qualquer outro propósito que não o de viabilizar a amortização do ágio pela Impugnante, de qualquer forma isso não permitiria à fiscalização tributária desconsiderar atos licitamente praticados pelo contribuinte, como recentemente definido pelo Plenário do E. STF no julgamento da ADI nº 2446, que, ao tratar do parágrafo único do artigo 116 do CTN, reconheceu expressamente 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

DOCUMENTO VALIDADO

> pagar tributo quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada";
>
> II) É incabível a qualificação da multa em 150%, posto que ausentes quaisquer dos elementos legalmente previstos para sua imposição; e
>
> III) De qualquer forma, não procede a imposição da multa isolada prevista no artigo 44, II da Lei nº 9.430/96 quando exigida em concomitância da multa de ofício, como é o caso.
>
> [...]

A interessada argumenta que a constituição da RTD BARBADOS pelo GRUPO MARK ANTHONY visou concentrar ativos detidos por diferentes empresas desse grupo, possuindo legítimo propósito negocial, não sendo cabível a alegação de que se trataria de mera "empresa veículo".

Diz que não faz sentido a acusação de conluio quanto à constituição da RTD LUXEMBOURG, já que a fiscalização em ponto algum do TVF sequer alegou que tal constituição traria alguma vantagem para a impugnante, quando é certo que sua constituição faz todo sentido por interesse e para benefício do GRUPO MARK ANTHONY.

Enfatiza que o fato de a venda dos ativos adquiridos ter se concretizado por meio de uma sociedade barbadense especialmente criada para tal fim decorreu de uma necessidade do GRUPO MARK ANTHONY, e não de um suposto "planejamento fiscal abusivo" da impugnante para viabilizar a amortização do ágio, mesmo porque a existência da RTD BARBADOS não era de forma alguma necessária para tanto. Argumenta que:

> De fato, houvesse o Grupo Mark Anthony optado por concentrar os ativos que seriam vendidos diretamente em uma sociedade canadense especialmente constituída para tal fim (a própria RTD Canada, por exemplo), sua aquisição e posterior incorporação pela Impugnante teria da mesma forma permitido a dedução das despesas de ágio na forma prevista no artigo 7º da Lei nº 9.532/97, como expressamente admitido pela própria fiscalização quando afirma que pelo fato de a aquisição ser ocorrido por meio da RTD Barbados "não ocorreu a "confusão patrimonial" entre adquirente (CRBS) e real adquirida (RTD CANADA, que gerou o ágio por expectativa de rentabilidade futura).
>
> Nesse caso, teria a Impugnante adquirido diretamente a RTD Canada [constituída pelo Grupo canadense para consolidar seus ativos do seguimento "ready to drink" (ou RDT no jargão do mercado de bebidas) até então detidos por duas empresas canadenses e uma empresa barbadense], sociedade que a própria fiscalização considerou a "real adquirida", e, caso tivesse optado por sua incorporação, poderia a um só tempo deduzir as despesas com o pagamento do ágio nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 e explorar diretamente (ou mesmo em parceria com a Labatt

DOCUMENTO VALIDADO

> dada sua atuação mais do que centenária no mercado canadense) o negócio "ready to drink" que acabara de comprar.
>
> Expostos esses fatos, quedam-se "data maxima venia" absolutamente esvaziadas as demais objeções trazidas pela fiscalização no TVF.
>
> Com efeito, esclarecido o fato de que a constituição da RTD Barbados se deu para atender as necessidades das empresas do Grupo Mark Anthony de reduzir os riscos de eventual questionamento tributário feito contra elas pelo fisco canadense, "data maxima venia" perde todo o sentido a objeção da fiscalização constante do TVF (...).

Aduz que mesmo que se considerasse que a RTD BARBADOS não tivesse propósito negocial distinto da viabilização da dedução das despesas de ágio sua caracterização como empresa veículo não seria motivo idôneo para justificar o lançamento.

Destaca que o artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, não impõe tal restrição, 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 RTD BARBADOS de pessoa jurídica, que foi incorporada pela impugnante. Diz que não há vedação legal para a utilização de "empresa veículo" ou exigência da "confusão patrimonial" entre o "real investidor" e a "real investida".

Alega a impossibilidade de a fiscalização desconsiderar os efeitos tributários de atos licitamente praticados pelo contribuinte, diante da falta de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Observa que o STF ao concluir o julgamento da ADI nº 2446, cujo objeto foi o referido dispositivo legal, evidenciou de forma inequívoca a ilegalidade da postura da fiscalização adotada no caso concreto, e que:

> (...) 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 licitamente evitada".

Enfatiza não proceder a imposição do lançamento com a multa qualificada de 150% diante da inexistência de fraude ou conluio. Ademais, ainda que se admitisse que a mera intenção do sujeito passivo de economizar tributo configuraria dolo para efeito da legislação tributária nas normas em que este termo é empregado (por exemplo, o § 4º do art. 150 do CTN), certo é que o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, restringe a qualificação da multa às hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

DOCUMENTO VALIDADO

> Argumenta que a sonegação, a fraude e o conluio são condutas típicas que não se confundem com o suposto "dolo" alegado pela fiscalização, citando jurisprudência administrativa, e que seria inaplicável a regra do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, a ato praticado em conformidade com a jurisprudência administrativa vigente à época, conforme art. 112, IV, do CTN.
>
> Defende também o não cabimento da multa isolada exigida em concomitância com a multa de ofício.
>
> Diante do exposto, a interessada pede e espera seja acolhida a impugnação para o fim de se reconhecer a insubsistência dos autos de infração lavrados.

A DRJ09 considerou improcedente a impugnação apresentada, no entanto, reduziu de ofício a alíquota da multa qualificada de 150% para 100%, prolatando as seguintes ementas:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
>
> Não tendo a interessada comprovado o propósito negocial para a sequência de operações societárias engendradas em curto período, corretas as glosas das despesas de amortizações dos ágios.
>
> Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
>
> Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.
>
> Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.
>
> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020 JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.
>
> As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 06/11/2023 (fl 1.449) e apresentou recurso voluntário (fls. 1.453/1.520) em 05/12/2023, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 1.451, alegando em síntese que:

DOCUMENTO VALIDADO

- A constituição da RTD BARBADOS pelo grupo MARK ANTHONY visou concentrar ativos detidos por diferentes empresas desse grupo, possuindo legítimo propósito negocial, não sendo cabível a alegação de que se trataria de mera "empresa veículo".

- É aplicável ao caso o artigo 7º da lei nº 9.532/97, dada a ocorrência dos pressupostos legais para a amortização fiscal do ágio no momento da incorporação da RTD BARBADOS.

- Não é possível a fiscalização tributária desconsiderar os efeitos tributários de atos licitamente praticados pelo contribuinte, de acordo com o Acórdão proferido pelo STF no julgamento da ADI n° 2446.

- Contesta a qualificação da multa.

- Não é cabível o lançamento da multa de ofício em concomitância com a multa isolada.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Da tempestividade e admissibilidade do recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e, por possuir todos os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Da admissibilidade do recurso de ofício

Foi impetrado o recurso de ofício em razão da redução de ofício da alíquota da multa qualificada de 150 % sobre os tributos lançados para 100% sobre a mesma base de cálculo nos termos do art 34, Inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF)[1].

Tendo em vista que o valor exonerado pela decisão de primeira instância é superior ao estabelecido pela Portaria MF n° 02/2023, o recurso de ofício deve ser conhecido.

Do mérito

Trata o presente de auto de infração lavrado pela fiscalização por entender que a recorrente não teria o direito de deduzir da base de cálculo, a título de amortização, o ágio gerado

[1] Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:
I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

na aquisição da empresa RTD BARBADOS HOLDINGS SRL (RTD BARBADOS), criada pelo GRUPO MARK ANTHONY.

No caso em tela temos que a recorrente adquiriu, com ágio, 100% de participação da empresa RTD BARBADOS. Esta aquisição foi decorrente do acordo firmado entre o grupo MARK ANTHONY e a AMBEV, grupo do qual a CRBS faz parte.

Segundo a autoridade fiscal, conforme informações trazidas pela recorrente em resposta à intimação n° 07, um dos objetivos deste acordo seria a aquisição de ativos da MARK ANTHONY GROUP, que foram todos concentrados na empresa criada após a sua assinatura, a RTD CANADA.

Este acordo está foi colacionado aos autos às fls 340/425, com a denominação de "Purchase Agreement", cuja tradução se encontra às fls 426/527.

No referido contrato estão descritas diversas operações a serem realizadas entre as partes com o objetivo de transferir ativos pertencentes às partes alienantes ao grupo AMBEV. Dentre as obrigações das partes vendedoras estaria a criação de três empresas, dentre outras, e que são importantes para o deslinde do presente litígio. São elas: CanCo, denominada no TVF como a RTD CANADA, e Barbco, RTD BARBADOS, no TVF e LuxCo, sendo denominada pela fiscalização como RTD LUXEMBOURG.

Segundo a fiscalização a criação dessas empresas teria ocorrido em conluio com o grupo vendedor para obter a economia tributária em razão da dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela recorrente.

Abaixo é feito uma breve síntese dos fatos elencados no TVF que culminaram na incorporação da empresa adquirida pela CRBS S/A e, como consequência, a amortização do ágio no cálculo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, glosada pela fiscalização:

- Em 10/11/2015, foi formalizado acordo de compra entre MARK ANTHONY GROUP, do Canadá, e AMBEV, grupo do qual a fiscalizada CRBS faz parte.

- O acordo incluiu a aquisição de marcas como Palm Bay, Mike's Hard Lemonade e Okanagan Cider, e ativos, como a cervejaria Turning Point Brewery, na Colúmbia Britânica, que produzia as marcas de cervejas da família Stanley Park, por, aproximadamente, US$ 350 milhões.

- Em 24/11/2015, MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD CANADA INC.

- Em 19/01/2016, as ações de RTD CANADA foram transferidas dos acionistas do GRUPO MARK ANTHONY para recém-criada RTD LUXEMBOURG S.A.R.L.

- Em 27/11/2015, MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD (BARBADOS) HOLDINGS SRL

- A criação da RTD BARBADOS também foi acordada no contrato assinado no dia 10/11/2015, celebrado, entre grupo AMBEV e grupo MARK ANTHONY.

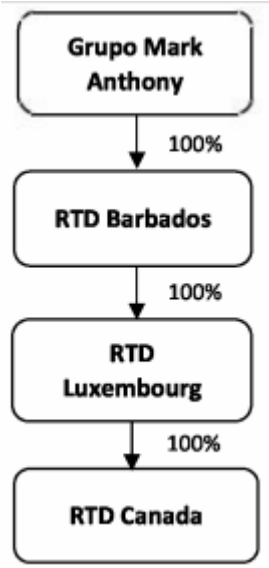
DOCUMENTO VALIDADO

- Em 08/12/2015, MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD LUXEMBOURG S.A.R.L.

- Em 19/01/2016, realizou-se aumento de capital na RTD LUXEMBOURG por meio de ações da RTD CANADA INC., até então, detidas pelos acionistas do grupo MARK ANTHONY.

- No mesmo dia, houve a transferência das ações da RTD LUXEMBOURG pertencentes ao grupo MARK ANTHONY para RTD BARBADOS HOLDINGS.

Assim, em 19/01/2016, cerca de 70 dias após a assinatura do acordo a estrutura do grupo RTD BARBADOS era assim formada:



Das três empresas criadas para que fosse efetivado o que foi acordado entre a AMBEV e o Grupo Mark Anthony, apenas a RTD CANADA tinha atividades operacionais. Isto porque foi nela que foram concentrados os ativos adquiridos pela recorrente.

No dia seguinte, em 20/01/2016, foi concretizada a aquisição da RTD BARBADOS com ágio.

Em 30/10/2016, pouco mais de dez meses após a finalização da operação, foi realizada AGE na sede da CRBS, que deliberou pela aprovação da incorporação da RTD BARBADOS HOLDINGS pela CRBS S.A.

A partir do ano calendário de 2017 a recorrente passou a amortizar o ágio criado na aquisição da RTD BARBADOS.

Neste sentido, a fiscalização entendeu que houve infração à legislação tributária no aproveitamento do ágio para redução de suas obrigações fiscais, promovendo o lançamento ora questionado para os anos calendários de 2017 a 2020.

DOCUMENTO VALIDADO

Justifica, a autoridade fiscal, que não houve motivação ou interesse da companhia na operação de incorporação nos termos do art 225, Inciso I, da Lei 6.404/76[2], em função da resposta que obteve após intimação recebida pela recorrente:

> "Em atenção aos quesitos acima, a Intimada informa que as justificativas para a incorporação da RTD BARBADOS HOLDINGS foram, como mencionado no documento "Protocolo e Justificação da Incorporação da RTD BARBADOS HOLDINGS", promover maior eficiência financeira para as sociedades, reduzindo custos operacionais e administrativos com consequente ganho operacional. Contudo, diante do tempo decorrido, **a Intimada esclarece que não localizou elementos suficientes para determinar os benefícios/ganhos decorrentes dessa reestruturação societária**."

Questiona, a fiscalização, que *"se a motivação da incorporação da RTD BARBADOS por CRBS era simplificar a estrutura societária para reduzir custos operacionais, qual seria a motivo de acordar junto ao grupo MARK ANTHONY a criação de uma empresa "de papel" (sem substância econômica) pouco antes da compra, para poucos meses depois incorporá-la, senão o benefício fiscal indevido"*.

Sobre a necessidade motivação econômica da incorporação afirma que *"os motivos aptos para justificar uma incorporação, conforme estabelecidos pela Lei nº 6.404/76, são aqueles de natureza societária e negocial revestidos de substância, não sendo admissíveis operações societárias com o único intuito de criar uma economia tributária indevida"*.

Por fim conclui que *"RTD BARBADOS foi uma empresa veículo efêmera. Criada em 27/11/2015, foi adquirida 54 dias depois por CRBS em 20/01/2016. Em 30/11/2016, um ano após sua criação (e 10 meses após sua aquisição), foi incorporada por CRBS. Sua breve existência, na prática, serviu apenas para o aproveitamento indevido do ágio fiscal"*.

Também questiona o Laudo de Avaliação apresentado pela recorrente e elaborado por Ernst & Young LL. Isto porque, além de a empresa incorporada não ser citada uma única vez, e, ao descrever a empresa adquirida afirma que o objeto de aquisição foram os "Negócios RTD Canadá".

Por entender que a criação e incorporação da empresa RTD BARBADOS ocorreram em conluio e de forma fraudulenta no intuito de se obter vantagens tributárias, a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício para 150%, nos termos do art 44 da Lei 9.430/96, com a redação vigente a época dos fatos.

Em julgamento de primeira instância, a DRJ09 apresentou o mesmo entendimento, tanto no lançamento do tributo como na qualificação da multa, reduzindo apenas sua alíquota por força de legislação promulgada em momento posterior que alterou o art 44 e passou a estabelecer a alíquota da multa qualificada de 100%, motivo pelo qual foi interposto o recurso de ofício.

[2] Art. 225. As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembléia-geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:
I - os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;

DOCUMENTO VALIDADO

Em seu recurso voluntário a CRBS em sua principal linha de argumento afirma que "*a constituição e utilização da RTD Barbados na operação em exame deu-se por interesse e vontade do Grupo Mark Anthony que já operava em Barbados por meio da Mark Anthony International SRL (lá existente e sediada desde 08/05/1998 – doc. 02 da impugnação) em consonância com política fiscal do próprio Canadá que em 1980 celebrara com Barbados acordo para evitar a dupla tributação da renda e do capital*".

E justifica assim o mencionado interesse do Grupo Mark Anthony em constituir uma empresa em Barbados para realização do negócio:

> Nesse cenário, considerando-se a incerteza quanto à jurisprudência das cortes canadenses quanto aos efeitos do Tratado Canadá-Barbados frente às normas antielisiva internas e o fato de que 66,2% dos ativos que seriam vendidos à Recorrente pertenciam justamente à sociedade barbadense, conforme constou da alínea "j" da seção 4.5 do Acordo de Compra, certamente para evitar ou pelo menos mitigar o risco de eventual questionamento do fisco canadense quanto à tributação sobre o ganho de capital decorrente da venda desses ativos, o Grupo Mark Anthony houve por bem concentrar os ativos que seriam adquiridos pela Recorrente em uma sociedade constituída em Barbados (a RTD Barbados), e não no Canadá.
>
> Cumpre salientar que a preocupação do Grupo Mark Anthony nesse sentido pode ser muito bem identificada no item (d) da Seção 4.5 do Acordo de Compra reservado às "Questões Fiscais", segundo o qual "Cada um dos Vendedores, exceto MAISRL, não é um não residente do Canadá para os fins do ITA 4 . Nenhuma das propriedades vendidas pela MAISRL sob este Contrato constitui "propriedade canadense tributável" para os fins do ITA" (fl. 464 – destaques nossos)

Portanto, de acordo com a recorrente, a criação da sociedade RTD BARBADOS foi necessária em virtude de que a maior parte dos ativos que estavam sendo alienados (66,2%) seriam pertencentes à sociedade localizada em Barbados, desta maneira, por haver dúvidas a respeito da legislação fiscal canadense, a empresa alienante optou por constituir a RTB BARBADOS para concentrar todos os ativos objetos da negociação.

Desta forma, aduz que "*a constituição da RTD Barbados visou atender os interesses do grupo canadense justamente em virtude da existência do Tratado Canadá-Barbados, não se podendo presumir, portanto, como fez a fiscalização, que a Recorrente tivesse interesse na criação daquela sociedade*", prosseguiu afirmando que a sua existência não era necessária para possibilitar a amortização do ágio.

Sore esta matéria temos que o ágio por rentabilidade futura (goodwill) tem sua regulamentação estabelecida em Lei no art. 20 do Decreto-Lei 1. 598/77:

DOCUMENTO VALIDADO

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2° (revogado)

§ 3º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do

DOCUMENTO VALIDADO

> investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> § 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo, podendo estabelecer formas alternativas de registro e de apresentação do laudo previsto no § 3º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).

De acordo com a legislação supra, o ágio por rentabilidade futura é determinado pelo valor da diferença entre o custo de aquisição da participação societária e o somatório do valor do patrimônio líquido e da mais ou menos valia, calculados de acordo com a legislação que rege a matéria. A comprovação de seu valor deverá ser baseada em laudo elaborado por perito independente.

A dedutibilidade do ágio na apuração do lucro real, por meio de amortização, tem sua previsão legal estabelecida no art 7°, Inciso III, da Lei 9.532/97, e somente é permitida quando houver a absorção do patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão:

> 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)
>
> (...)
>
> III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 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)

Entendeu, a fiscalização, que a constituição da RTD BARBADOS ocorreu, em conluio com a empresa alienante situada no Canadá, unicamente no intuito de obter ganhos tributários com a amortização do ágio na aquisição. Acrescenta, ainda, que no laudo pericial elaborado pela elaborado por Ernst & Young, não consta o nome da empresa que foi constituída em Barbados para realização do negócio, referindo-se à empresa adquirida como “Negócios RTD Canadá”.

Por sua vez, a recorrente afirma que a constituição da RTD BARBADOS teve sua constituição justificada para evitar problemas com a legislação fiscal canadense, em razão da existência do acordo internacional existente entre Canadá e Barbados. Acrescenta, ainda, que não haveria necessidade de se criar uma empresa para usufruir dos benefícios fiscais com amortização do ágio. Explica, a recorrente, que “*se houvesse adquirido diretamente a RTD Canada [constituída pelo Grupo canadense para consolidar seus ativos do seguimento “ready to drink” (ou RDT no jargão do mercado de bebidas) até então detidos por duas empresas canadenses e uma empresa barbadense], sociedade que a própria fiscalização considerou a “real adquirida”, e, caso tivesse optado por sua incorporação, poderia a um só tempo deduzir as despesas com o pagamento do*

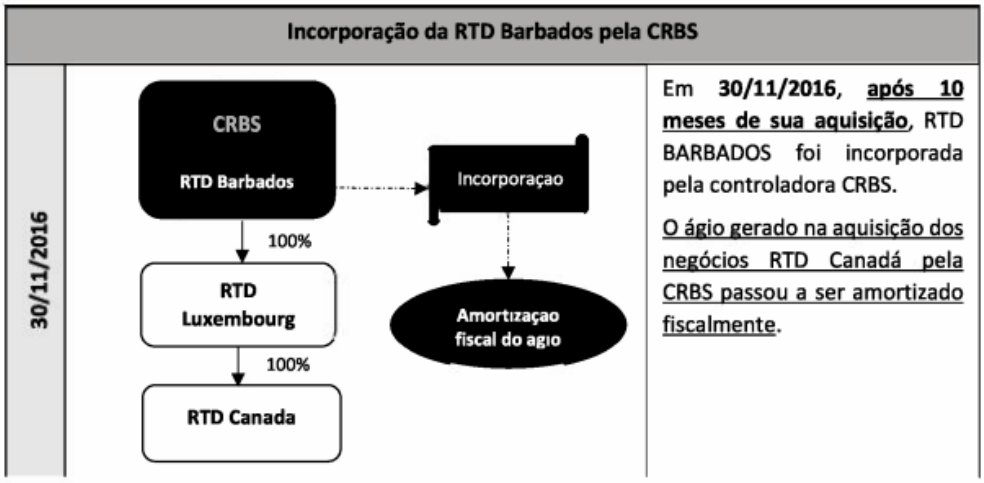
DOCUMENTO VALIDADO

Original

ágio nos termos do artigo 7° da Lei n° 9.532/97 e explorar diretamente (ou mesmo em parceria com a Labatt dada sua atuação mais do que centenária no mercado canadense) o negócio "ready to drink" que acabara de comprar".

Com relação a este último ponto, não procede os argumentos trazidos pela recorrente, pois são fundamentadas em premissas erradas. Ao afirmar que poderia deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL a amortização do ágio sem problemas, caso tivesse adquirido diretamente a empresa canadense (RTD CANADÁ), sem a necessidade de criação da RTD BARBADOS, esta dedução somente poderia ocorrer após sua incorporação. Ocorre que em nenhum momento a recorrente demonstrou tal interesse. Isto porque, para se usufruir desse direito, teria que incorporar a RTD CANADÁ. Se houvesse tal interesse, teria incorporado, não só a RTD BARBADOS, mas também, todo o restante do conglomerado que foi criado para que fosse concretizada a operação.

No entanto, não foi isso que ocorreu, a única empresa incorporada foi a RTD BARBADOS, enquanto a RTD CANADÁ continuou em atividade, conforme o organograma final do grupo após as operações de aquisição e incorporação, demonstrado parcialmente, na parte que interessa no litígio, no TVF:



Portanto, é de se concluir, que não havia interesse da empresa recorrente em incorporar a empresa RTD CANADÁ, conforme demonstrado no organograma acima, requisito essencial para o aproveitamento do ágio, caso a RTD CANADÁ, única empresa do grupo com atividade econômica, tivesse sido adquirida de forma direta, sem a criação de uma empresa-veículo.

Neste sentido, a existência de uma empresa-veículo atendeu aos interesses da recorrente para amortização do ágio.

Note-se que a expressão "empresa veículo", não será utilizada com a conotação que seria uma empresa criada com fins ilícitos, mas como aquela, cuja criação se deu para proporcionar a concretização da operação. Será considerada "empresa veículo" aquela que foi o meio para a realização do negócio aqui em discussão.

DOCUMENTO VALIDADO

Dito isso, temos que antes da efetivação da operação de alienação dos ativos do grupo MARK ANTHONY para a recorrente foram criadas três empresas pela empresa alienante. Duas delas sem qualquer atividade econômica, a RTD BARBADOS e RTD LUXEMBURGO, e a terceira RTD CANADA, esta última concentrou todos os ativos que foram objetos do negócio, portanto a única capaz de realizar receitas relativas à sua produtividade.

Para concretização do grupo econômico inicialmente demonstrado no voto, a empresa alienante realizou aumento de capital na RTD BARBADOS, com ações da RTD LUXEMBURGO e nesta última com ações da RTD CANADÁ. Desta forma o grupo formado por essas três empresas ficou liderada pela que era sediada em Barbados.

Segundo a fiscalização esta estrutura organizacional foi realizada em conluio entre a recorrente e a alienante unicamente para se obter economia tributária.

A existência de conluio entre as partes será apreciada, quando da análise da multa qualificada, pois sua caracterização com intuito de fraudar o fisco foi fundamento para a fiscalização qualificar a multa de ofício, tema que será tratado em tópico específico.

Neste momento será apreciado se a estrutura societária elaborada para realização da alienação dos ativos do grupo MARK ANTHONY, foi geradora de ágio na empresa controladora do grupo, a RTD BARBADOS, posteriormente incorporada pela recorrente, permitindo que a partir do exercício seguinte fosse amortizado para dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conforme estabelecido pelo art. 20 do Decreto-Lei 1. 598/77 o ágio por rentabilidade futura é o resultado entre o preço pago pela aquisição e o somatório dos valores da mais ou menos valia dos ativos e o patrimônio líquido da empresa adquirida.

A definição contábil do *goodwill*, de acordo com o Glossário do CPC 15 – Combinação de Negócios, é *o "ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, os quais não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos".*

Neste sentido temos que a existência do *goodwiil*, pressupõe que na empresa adquirida haja uma atividade econômica capaz gerar benefícios no período posterior a sua aquisição.

De acordo com Edmar Oliveira Andrade Filho[3], as normas contábeis *"reconhecem que o ágio é uma grandeza representativa dos bens intangíveis e agregados à empresa como fonte geradora de recursos".*

No caso aqui discutido, das três empresas criadas, somente a empresa RTD CANADA, é capaz de exercer atividades econômicas capaz de gerar recursos no futuro, e, como consequência o ágio por rentabilidade futura.

[3] ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 14. ed. São Paulo: MP Editora, 2021, p. 593/594)

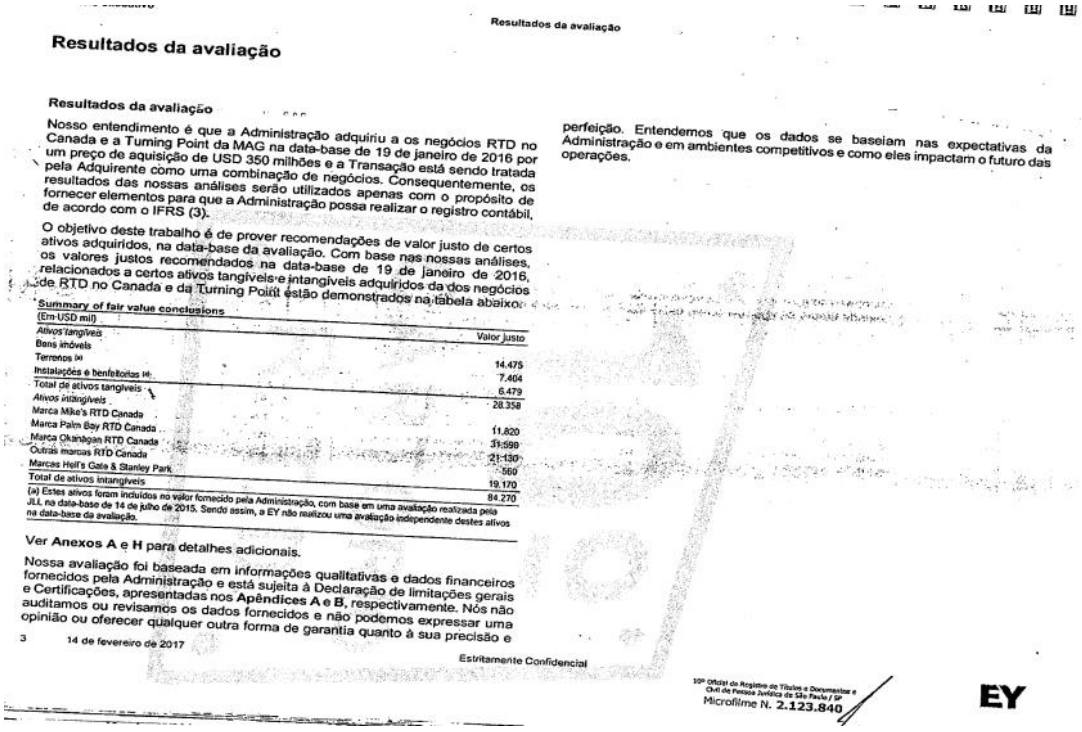
DOCUMENTO VALIDADO

Original

Portanto, dentre a estrutura societária apresentada nos autos, o ágio por rentabilidade futura da RTD CANADA, somente poderia ser alocada na RTD LUXEMBURGO, pois esta empresa é a que detém suas ações.

É importante frisar, como bem destacado pela fiscalização, que sequer o Laudo de Avaliação elaborado por Ernst & Young, trouxe a definição de qual empresa estava adquirindo o ágio gerado na aquisição da RTD CANADA, referindo-se ao objeto de aquisição "Negócios RTD Canadá", o que corrobora a compreensão que o ágio por rentabilidade futura somente poderia ser gerado na aquisição da empresa que possui atividade econômica.

Abaixo é colacionado trecho do Laudo de Avaliação em que é apresentado o resultado da avaliação, em que afirma que o resultado obtido é referente à aquisição dos "Negócios RTD Canadá".



Resultados da avaliação

Resultados da avaliação

Nosso entendimento é que a Administração adquiriu a os negócios RTD no Canada e a Turning Point da MAG na data-base de 19 de janeiro de 2016 por um preço de aquisição de USD 350 milhões e a Transação está sendo tratada pela Adquirente como uma combinação de negócios. Consequentemente, os resultados das nossas análises serão utilizados apenas com o propósito de fornecer elementos para que a Administração possa realizar o registro contábil, de acordo com o IFRS (3).

O objetivo deste trabalho é de prover recomendações de valor justo de certos ativos adquiridos, na data-base da avaliação. Com base nas nossas análises, os valores justos recomendados na data-base de 19 de janeiro de 2016, relacionados a certos ativos tangíveis e intangíveis adquiridos da dos negócios de RTD no Canada e da Turning Point estão demonstrados na tabela abaixo:

Summary of fair value conclusions

(Em USD mil)	Valor justo
Ativos tangíveis	
Bens imóveis	
Terrenos (a)	14.475
Instalações e benfeitorias (a)	7.404
Total de ativos tangíveis	6.479
Ativos intangíveis	28.358
Marca Mike's RTD Canada	
Marca Palm Bay RTD Canada	11.820
Marca Okanagan RTD Canada	31.590
Outras marcas RTD Canada	21.130
Marcas Hell's Gate & Stanley Park	560
Total de ativos intangíveis	19.170
	84.270

(a) Estes ativos foram incluídos no valor fornecido pela Administração, com base em uma avaliação realizada pela JLL na data-base de 14 de julho de 2015. Sendo assim, a EY não realizou uma avaliação independente destes ativos na data-base da avaliação.

Ver Anexos A e H para detalhes adicionais.

Nossa avaliação foi baseada em informações qualitativas e dados financeiros fornecidos pela Administração e está sujeita à Declaração de limitações gerais e Certificações, apresentadas nos Apêndices A e B, respectivamente. Nós não auditamos ou revisamos os dados fornecidos e não podemos expressar uma opinião ou oferecer qualquer outra forma de garantia quanto à sua precisão e perfeição. Entendemos que os dados se baseiam nas expectativas da Administração e em ambientes competitivos e como eles impactam o futuro das operações.

3 14 de fevereiro de 2017

Estritamente Confidencial

10º Oficial de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica de São Paulo / SP
Microfilme N. 2.123.840

EY

Neste contexto é de se concluir que o ágio foi gerado na aquisição da empresa RTD CANADA, pertencente à RTD LUXEMBURGO.

Para que fosse possível o aproveitamento da recorrente de um possível ágio na aquisição da RTD BARBADOS, seria necessário que o Laudo de Avaliação trouxesse a avaliação do valor do patrimônio líquido somado ao valor da mais ou menos valia de cada uma das empresas e como esses valores se comportaram após as transferências das ações que ocorreram antes da concretização do negócio, identificando precisamente se o *goodwill* deveria ser alocado na empresa que se tornou controladora do grupo, e que foi posteriormente incorporada pela recorrente.

No entanto, conforme demonstrado no resultado do laudo apresentado, não foi isso o que ocorreu, houve apenas a identificação do ágio relativo aos negócios da RTD CANADA.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Com este mesmo entendimento que somente com a incorporação da unidade produtiva é que a empresa adquirente poderia amortizar o ágio gerado na aquisição, trago a ementa do Acórdão n° 1201-002.671, que trata de semelhante situação, relativo à empresa pertencente ao grupo AMBEV:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012
>
> INVESTIMENTO NÃO EXTINTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA.
>
> A possibilidade excepcional de amortização do ágio pago, veiculada pelo caput do art. 386 e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida ou vice-versa (§ 6º, II, do citado dispositivo); se não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível.

Desta maneira, não foi comprovada a existência do ágio na empresa incorporada, a RTD BARBADOS, não sendo cabível a transferência do ágio relativo à empresa operacionalmente ativa a empresa veículo incorporada.

Sendo assim, deve ser reputado como correto os lançamentos relativos aos créditos tributários constituídos pela fiscalização.

Da multa qualificada

A fiscalização assim fundamentou a qualificação da multa de ofício:

> Em face do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, cumpre o exame da multa de ofício aplicável, conforme redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:
>
> > Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
> >
> > I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II – (...); § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
>
> Atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 assim definem os conceitos de sonegação, fraude e conluio:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
>
> I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente; Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.
>
> Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

As definições acima (em especial a definição de conluio e fraude), que dão suporte à qualificação da multa, implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal diante da amortização do ágio.

Os atos societários praticados em conluio entre CRBS/AMBEV e GRUPO MARK ANTHONY foram formalizados com o intuito de dar aparência diversa do que na essência ocorreu, a fim de forçosamente enquadrar-se em uma hipótese legal que não se adéqua a realidade dos atos praticados.

Como agravante, a AMBEV (empresa principal do grupo do qual CRBS faz parte) é reincidente neste tipo de planejamento abusivo, envolvendo conluio com empresa estrangeira (vendedora) para criação de empresa efêmera e sem substância econômica, em paraíso fiscal, com o único intuito de incorporar a empresa interposta e para tão somente poder aproveitar indevidamente o ágio gerado na compra da empresa operacional, verdadeiro objeto da negociação. Vide o já mencionado PAF n° 16561.720109/2013-74.

A vida efêmera e ausência de substância econômica de RTD BARBADOS (conforme já demonstrado neste relatório), além da transferência de ações entre RTD CANADA, RTD LUXEMBOURG e RTD BARBADOS um dia antes da finalização da compra dos negócios RTD, foram claras tentativas de fraudar a legislação fiscal.

As citadas reorganizações societárias visaram transferir as ações da RTD CANADA, indiretamente, para a RTD BARBADOS, antes que ela fosse incorporada pela CRBS. Simulouse uma incorporação com confusão patrimonial, o que de fato não ocorreu, pois o investimento e participação acionária permaneceram subsistindo na CRBS.

Contribui para a percepção de intuito de tornar nebulosas as reorganizações societárias ocorridas, o fato de a Fiscalizada não ter entregado alguns documentos societários solicitados como: atas de reunião, “Protocolos e Justificação”, “explanação de motivos”, laudos, etc., que justificassem e motivassem a criação e

DOCUMENTO VALIDADO

> posterior transferência de ações de RTD CANADA, RTD LUXEMBOURG e RTD BARBADOS (vide Termos de Intimação nº 06 e 07).
>
> Ao final do processo, percebe-se a artificialidade das operações. Tanto pela vida efêmera de RTD BARBADOS, criada exclusivamente para o aproveitamento fiscal do ágio, quanto pelo resultado final em que a RTD CANADA (empresa efetivamente operacional, cujos ativos foram, na prática, adquiridos por CRBS) continua existindo e operando normalmente, conforme pode ser visto no organograma empresarial. Enquanto isso, o ágio pago em sua aquisição passou a ser fiscalmente amortizado, sem que a empresa operacional (investida) fosse vendida ou incorporada, contrariando a legislação tributária.

Portanto, segundo a autoridade fiscal, a recorrente atuou em conluio com a empresa investida para que fosse criada por ela uma estrutura societária, composta pela empresa incorporada RTD BARBADOS, controladora do grupo e pelas empresas RTD LUXEMBURO e RTD CANADA, unicamente para que fosse possível amortizar o ágio gerado na aquisição do grupo, nas palavras da autoridade fiscal *"Os atos societários praticados em conluio entre CRBS/AMBEV e GRUPO MARK ANTHONY foram formalizados com o intuito de dar aparência diversa do que na essência ocorreu, a fim de forçosamente enquadrar-se em uma hipótese legal que não se adéqua a realidade dos atos praticados"*.

Este entendimento da autoridade fiscal baseou-se no fato de a RTB BARDADOS ter sido apenas uma empresa veículo de duração efêmera e que a incorporação da RTD BARBADOS foi motivada apenas para se obter este benefício tributário.

Por sua vez alega a recorrente que a criação das empresas RTD BARBADOS e RTD LUXEMBURGO foi de interesse do grupo Mark Anthony

> ... a constituição e utilização da RTD Barbados na operação em exame deu-se por interesse e vontade do Grupo Mark Anthony que já operava em Barbados por meio da Mark Anthony International SRL (lá existente e sediada desde 08/05/1998 – doc. 02 da impugnação) em consonância com política fiscal do próprio Canadá que em 1980 celebrara com Barbados acordo para evitar a dupla tributação da renda e do capital.
>
> ...
>
> Nesse contexto, considerando-se que entre os ativos adquiridos pela Recorrente incluíam-se "(xiv) as Ações Nominee e a participação beneficiária na Propriedade Real" (fl. 454), é mais do que razoável supor que a RTD Luxembourg tenha sido constituída pelo Grupo Mark Anthony justamente para deslocar a ocorrência do ganho de capital com a venda da Nominee para Luxemburgo, onde não era tributado, o que reforça "data maxima venia" o absurdo da alegação fiscal de que a estrutura do negócio acordada pelas partes decorreria de "conluio" para que a Recorrente pudesse burlar o fisco brasileiro.

DOCUMENTO VALIDADO

Pelos trechos acima colacionados do recurso voluntário, a recorrente afirma que a criação das empresas RTD BARBADOS e RTD LUXEMBURGO foram motivadas por razão das leis fiscais do Canadá que possui Tratados Internacionais com Barbados e Luxemburgo e em razão da existência de ativos da localização de ativos em ambos os países.

A justificativa da criação de empresas estrangeiras, envolvendo legislação de outros países como justificativa praticamente inviabiliza a comprovação do alegado conluio. Isto porque a interpretação de leis estrangeiras está fora da competência deste colegiado, que somente pode se limitar a interpretação da legislação brasileira.

Portanto, entendo que nos autos não existem elementos suficientes para comprovação do conluio entre a recorrente entre o grupo MARK ANTHONY. A justificativa trazida aos autos de que as empresas foram criadas em razão das leis fiscais existentes no Canadá são suficientes para inviabilizar o enquadramento da operação no art 73 da Lei nº 4.502/64. Isto porque caberia interpretação dessas leis para verificar se haveria realmente necessidade de criação de tais empresas, além dos benefícios fiscais supostamente adquiridos pela recorrente.

Destaca-se que a constituição da RTD LUXEMBURGO é perfeitamente justificável, uma vez que ela não em nenhum momento foi utilizada para que fosse possível a amortização do ágio pela recorrente.

Além disso, conforme já explanado no decorrer deste voto, não se poderia amortizar o ágio gerado na operação em comento, independente da duração da existência da RTD BARBADOS ou de haver alguma atividade, ainda que administrativa. Isto porque restou comprovado que o ágio está concentrado na aquisição da RTD CANADA e somente com sua incorporação é que se poderia ser amortizado. Portanto a estrutura formada não alterou a formação do fato gerador do IRPJ ou da CSLL.

O que ocorreu foi uma interpretação equivocada da recorrente sobre a legislação tributária que rege a matéria, entendendo que se poderia beneficiar da estrutura societária formada para amortizar o ágio, o que não é possível, conforme já amplamente explanado.

Sendo assim, por não ter sido comprovado o conluio ou a fraude apontada pela autoridade fiscal, não cabe a qualificação da multa de ofício fundamentada no art 44, § 1º da Lei 9.430/96.

Da concomitância da multa de ofício com a multa isolada

Contesta também a recorrente sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas, sobre esta matéria, adoto o mesmo voto que a Relatora do Acórdão n° 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

> No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de

DOCUMENTO VALIDADO

recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

> Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):
>
> 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.
>
> §1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.
>
> § 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.
>
> § 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.
>
> § 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:
>
> I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;
>
> II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;
>
> III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
>
> IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.
>
> [...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade

DOCUMENTO VALIDADO

anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponível ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

DOCUMENTO VALIDADO

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
>
> I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
>
> II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)
>
> § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:
>
> I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
>
> [...]
>
> III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;
>
> IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou

DOCUMENTO VALIDADO

> base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no anocalendário correspondente;
>
> V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)
>
> [...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
>
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
>
> § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

DOCUMENTO VALIDADO

> I - (revogado);
>
> II - (revogado);
>
> III - (revogado);
>
> IV - (revogado);
>
> V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

> Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.
>
> Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):
>
> O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.
>
> Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):
>
> Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.
>
> Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):
>
> Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse

DOCUMENTO VALIDADO

entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de oficio, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas", está a se referir,

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.
>
> Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse "a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas". Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em "identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias".
>
> Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre "no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido".
>
> O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

DOCUMENTO VALIDADO

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de

2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

> Acórdão nº 9101-001.261:
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
>
> Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
>
> Ano-calendário: 2001
>
> Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.
>
> A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.
>
> Acórdão nº 9101-001.203:
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Exercício: 2000, 2001
>
> Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.
>
> Acórdão nº 9101-001.238:
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
>
> Exercício: 2001
>
> [...]
>
> MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

DOCUMENTO VALIDADO

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de oficio sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

DOCUMENTO VALIDADO

> LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.
>
> Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.
>
> [...]
>
> Acórdão nº 1803-001.263:
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
>
> JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2002
>
> [...]
>
> APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

DOCUMENTO VALIDADO

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do anocalendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

> [...]
>
> A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:
>
> "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."
>
> Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale ldestacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

"As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, "a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição". O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativoconstitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções".

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção". (in "O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário", ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o

DOCUMENTO VALIDADO

montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2° da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido." (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

DOCUMENTO VALIDADO

> É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2° da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004.Agravo regimental improvido."
>
> (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.
>
> Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.
>
> Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias

são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

> TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.
>
> 1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).
>
> 2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do anocalendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

> Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normaspenais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.
>
> Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

> O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.
>
> A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.
>
> Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

> [...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas", está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse "a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas". Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em "identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias".

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre "no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido".

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

DOCUMENTO VALIDADO

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

> Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro

DOCUMENTO VALIDADO

real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, alem dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJestimada é uma ação preparatória para a realização da "conduta mais grave" – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a

DOCUMENTO VALIDADO

> multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omisso acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

> A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode

DOCUMENTO VALIDADO

ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportamse à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

DOCUMENTO VALIDADO

> A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.
>
> Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R$ 62.534,89 (= R$ 94.130,67 - R$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

> [...]
>
> O valor tributável é o mesmo (R$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.
>
> Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R$ 3.826.453,79 (R$ 8.902.754,18 – R$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.
>
> Abaixo, segue a discriminação dos valores:
>
> Base estimada remanescente: R$ 3.826.453,79
>
> Estimativa remanescente (R$ 3.826.453,79 x 25%): R$ 956.613,45
>
> Multa isolada mantida (R$ 956.613,45 x 50%): R$ 478.306,72
>
> Multa isolada excluída (R$ 1.109.844,27 – R$ 478.306,72: R$ 631.537,55
>
> [...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas

DOCUMENTO VALIDADO

Original

não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Divirjo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do

DOCUMENTO VALIDADO

> encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal11 e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.
>
> Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Do recurso de ofício

Em decisão do julgamento de primeira instância foi reduzida a alíquota da multa de ofício de 150% para 100% em razão da nova redação do art 44 da Lei 9.430/96 e da retroatividade benigna das leis previstas no art 106, II, "c" do CTN.

Tendo em vista a exoneração da qualificação da multa de ofício, não cabe mais apreciação desta matéria, tornando o recurso de ofício insubsistente.

Conclusão

Sendo assim, por todo o exposto, voto por i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i.i) manter o crédito tributário lançado; i.ii) exonerar a qualificação da multa de ofício reduzindo-a para 75%; ii) conhecer o recurso de ofício, para, no mérito, considerá-lo insubsistente em razão da exoneração da qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

Em que pese o brilhantismo do voto do ilustre relator, entendo que o Recurso Voluntário da Recorrente merecia provimento.

Trata-se de autos de Infração que exige valores a título de IRPJ e CSL, acrescidos de juros de mora e multa qualificada de 150%, bem como de multa isolada, em razão de suposta

DOCUMENTO VALIDADO

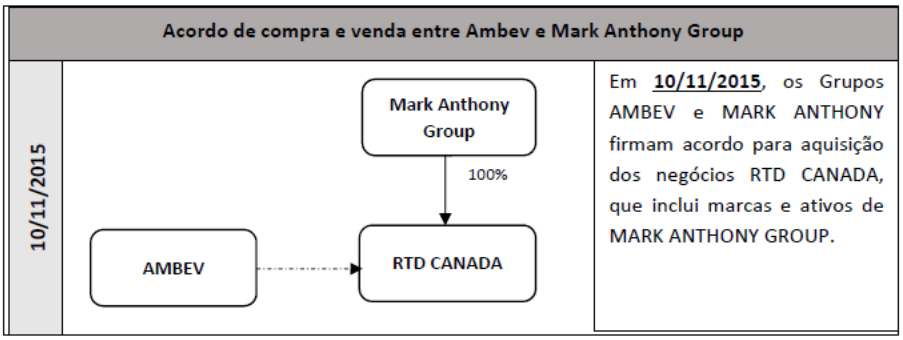
Original

dedução indevida de despesa de amortização de ágio efetuada nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/97, pelos motivos assim sintetizados ao final do TVF, verbis:

> *"Por conseguinte, considerando-se que: (i) a RTD BARBADOS foi uma empresa veículo efêmera, sem substância econômica, e cujo único propósito negocial foi o aproveitamento indevido da amortização fiscal de ágio; (ii) não ocorreu a "confusão patrimonial" entre adquirente (CRBS) e real adquirida (RTD CANADA, que gerou o ágio por expectativa de rentabilidade futura); não foi atendido o disposto nos arts. 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532/97 (matrizes legais do art. 386, inciso III e § 6 do RIR/99), não existindo assim amparo legal para a dedução da despesa com amortização do ágio por parte da Fiscalizada." (fl. 1173)*

O objeto da ação fiscal e os fatos nela examinados foram assim descritos no Termo de Verificação Fiscal, "verbis":

> *5. Da análise fiscal*
>
> *(...)*
>
> *O acordo de compra e venda entre grupo AMBEV e MARK ANTHONY GROUP, assinado em 10/11/2015, firmou os termos para a aquisição dos negócios RTD CANADÁ, que gerou o referido ágio amortizado fiscalmente.*

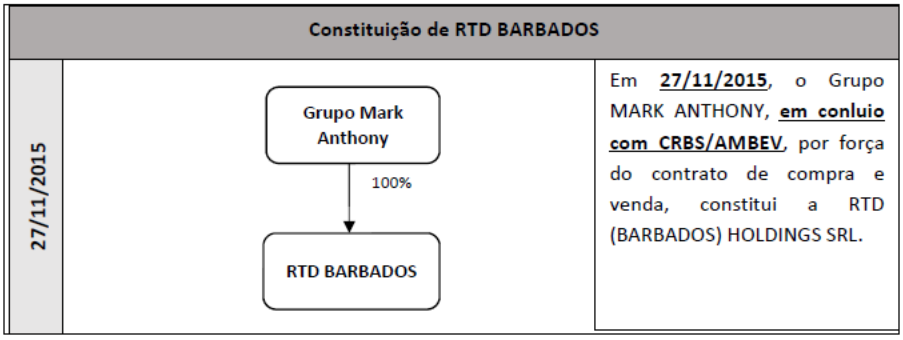


> *A partir da data do acordo de compra e venda (10/11/2015), MARK ANTHONY GROUP, em conluio com AMBEV e sua subsidiária CRBS, por força do contrato de compra e venda, começa a constituir novas empresas, visando criar a estrutura organizacional de interesse do planejamento tributário abusivo da CRBS (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 02 - Traduçao do Acordo de Compra"):*
>
> *(...)*
>
> *Restringindo-se ao escopo desta fiscalização, a CRBS estava adquirindo os ativos dessa negociação, que ficaram concentrados na RTD CANADA, conforme "Resposta à Intimação – 07":*
>
> > "Sim, os ativos de MARK ANTHONY GROUP adquiridos por CRBS foram todos alocados na RTD CANADA antes do pagamento do preço e efetivação da aquisição, o que pode ser comprovado por meio do laudo PPA (páginas 27 a 34), já anexado anteriormente a esta r. Fiscalização."
>
> *(...)*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Em 27/11/2015, MARK ANTHONY GROUP constituiu a empresa RTD (BARBADOS) HOLDINGS SRL (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc01b - Certificado de Registro tradução").

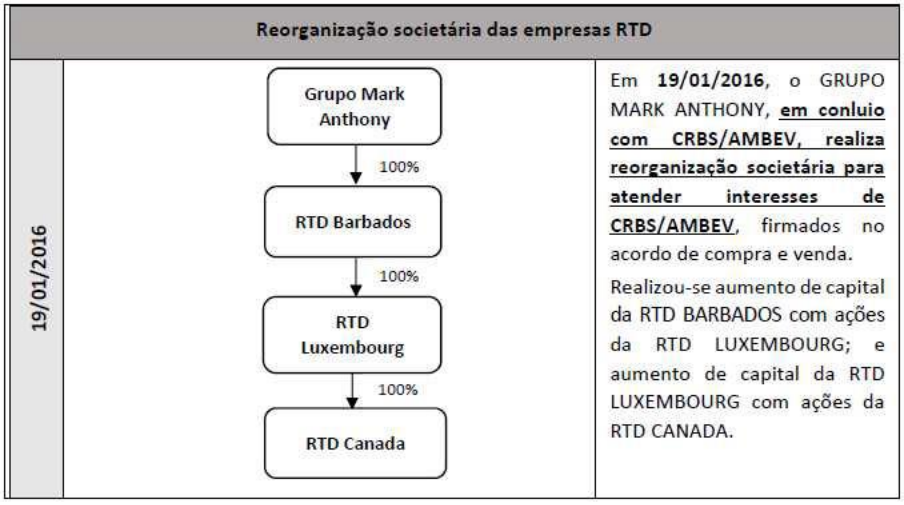


(...)

Em 19/01/2016, um dia antes da finalização do negócio com a efetiva transferência de ações da RTD para CRBS, o GRUPO MARK ANTHONY, em conluio com CRBS/AMBEV, por força do Purchase Agreement, realiza reorganização societária para atender os interesses de CRBS/AMBEV, firmados no acordo de compra e venda.

Em um único dia, foi realizado aumento de capital em RTD LUXEMBOURG e RTD BARBADOS HOLDINGS, por meio de transferência de ações da RTD CANADA para RTD LUXEMBOURG, e das ações da RTD LUXEMBOURG para RTD BARBADOS, respectivamente, tudo conforme previsto no acordo de compra (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc. 02 – Traduçao do Acordo de Compra"):

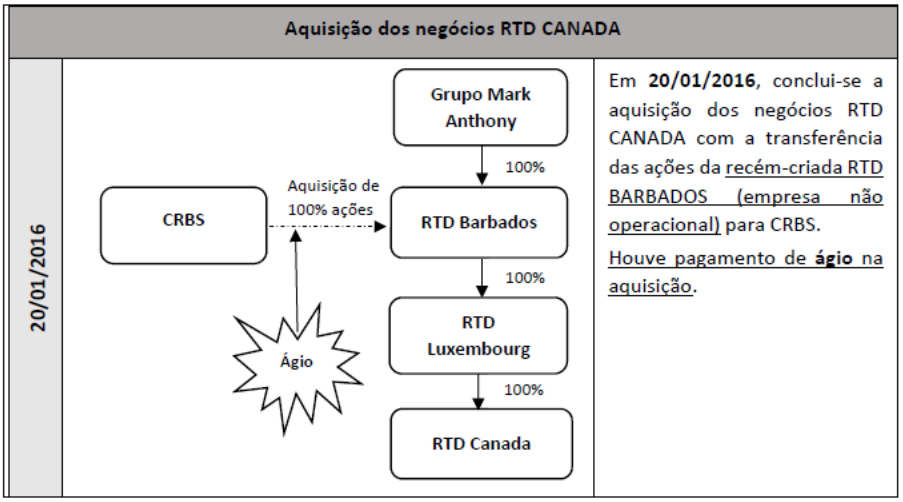
(...)



Em 20/01/2016, a aquisição dos negócios RTD foi concluída. As ações da empresa não operacional, e recém-criada (pouco mais de 50 dias após sua criação), RTD BARBADOS HOLDINGS foram transferidas para CRBS.

Houve pagamento de ágio na aquisição dos negócios RTD CANADA.

DOCUMENTO VALIDADO



(...)

Em 30/11/2016, foi realizada AGE na sede da CRBS, que deliberou pela aprovação da incorporação da RTD (BARBADOS) HOLDINGS pela CRBS S.A., pouco mais de 10 meses após sua aquisição, conforme descrito na ata da AGE (vide "Documentos Comprobatórios - Outros - Doc 02 – Protocolo Justif. Incorporaçao e Laudo").

(...)

RTD BARBADOS foi uma empresa veículo efêmera. Criada em 27/11/2015, foi adquirida 54 dias depois por CRBS em 20/01/2016. Em 30/11/2016, um ano após sua criação (e 10 meses após sua aquisição), foi incorporada por CRBS. Sua breve existência, na prática, serviu apenas para o aproveitamento indevido do ágio fiscal." (fls. 1158/1172)

A impugnação foi acolhida somente em parte pela DRJ para determinar a "redução da multa de ofício qualificada de 150% para o percentual de 100%, nos termos do art. 44, §1º, inciso VI, da Lei nº Lei nº 9.430, de 1996, incluído pela Lei nº 14.689, de 2023" (fl. 1403).

Defende a Recorrente que CONSTITUIÇÃO DA RTD BARBADOS PELO GRUPO MARK ANTHONY VISOU CONCENTRAR ATIVOS DETIDOS POR DIFERENTES EMPRESAS DESSE GRUPO, POSSUINDO LEGÍTIMO PROPÓSITO NEGOCIAL e que NÃO SE TRATARIA DE MERA "EMPRESA VEÍCULO"

Como visto, concluiu a fiscalização que "a RTD BARBADOS foi uma empresa veículo efêmera, sem substância econômica, e cujo único propósito negocial foi o aproveitamento indevido da amortização fiscal de ágio" (fl. 1173 – destaques nossos e no original), tendo, nesse sentido, assim constado do TVF, "verbis":

"A Fiscalizada foi questionada sobre a motivação de adquirir a RTD BARBADOS ao invés de adquirir diretamente a RTD CANADA, para a qual os ativos negociados pelo GRUPO MARK ANTHONY foram transferidos.

Também foi intimada a demonstrar e comprovar os benefícios dessa opção.

DOCUMENTO VALIDADO

Porém, a resposta foi evasiva, haja vista não haver lógica nesta forma de aquisição, senão a economia tributária indevida, que seria alcançada posteriormente com a incorporação da empresa veículo efêmera RTD BARBADOS (vide "Resposta à Intimação - 07"):

"Em atenção ao item 08, a Intimada informa terem sido estas as condições acordadas entre as partes à época e, até o presente momento, não logrou êxito em obter maiores informações a respeito."

(...)" (fl. 1165)

Na Impugnação a Recorrente defendeu que a constituição e utilização da RTD Barbados na operação em exame se deu por interesse e vontade do Grupo Mark Anthony, que já operava em Barbados por meio da Mark Anthony International SRL (lá existente e sediada desde 08/05/1998 – doc. 02 da impugnação) em consonância com política fiscal do próprio Canadá que em 1980 celebrara com Barbados acordo para evitar a dupla tributação da renda e do capital.

Ora, como consta do TVF (fl. 1158), dentre os antigos donos do negócio adquirido pela Recorrente constava a MAISRL (de quem a Recorrente adquiriu 66,2% dos ativos), assim descrita no preâmbulo do Acordo de Compra,"verbis":

"(...) MARK ANTHONY INTERNATIONAL SRL, uma sociedade com responsabilidade limitada existente sob as leis de Barbados ("MAISRL")" (fl. 430 – destaques nossos)

No caso, a MAISRL foi constituída em Barbados em 08/05/1998 (doc. 02 da impugnação), portanto, antes dos fatos ora analisados, sendo possível presumir que cumpriu as finalidades para as quais foi criada pelo Grupo Mark Anthony.

A Recorrente reconheceu que, diversos motivos de políticas tributárias de Barbados e Canada, o Grupo Mark Anthony concentrou os ativos que seriam adquiridos pela Recorrente em uma sociedade constituída em Barbados (a RTD Barbados), e não no Canadá.

Essa questão, na minha opinião, não poderia descaracterizar o ágio, vez que a reestruturação de negócios ocorreu na empresa vendida.

Dessa forma, entendo que não seria pertinente a conclusão da fiscalização no sentido de que "Em 27/11/2015, o Grupo MARK ANTHONY, em conluio com CRBS/AMBEV, por força do contrato de compra e venda, constituiu a RTD (BARBADOS) HOLDINGS SRL" constante do primeiro organograma da fl. 1163.

De fato, A RECORRENTE PODERIA TER AMORTIZADO O ÁGIO MESMO SE A RTD BARBADOS NÃO HOUVESSE SIDO CRIADA PELO GRUPO VENDEDOR MAS ERA ESSA A EMPRESA QUE AQUELE GRUPO ESTAVA DISPOSTO A VENDER. Não se pode atribuir à Recorrente a responsabilidade pela reestruturação.

Nesse sentido é possível concordar com o argumento da Recorrente no sentido de que se "houvesse o Grupo Mark Anthony optado por concentrar os ativos que seriam vendidos diretamente em uma sociedade canadense especialmente constituída para tal fim (a própria RTD Canada, por exemplo), sua aquisição e posterior incorporação pela Recorrente teria da mesma

DOCUMENTO VALIDADO

forma permitido a dedução das despesas de ágio na forma prevista no artigo 7º da Lei nº 9.532/97, como expressamente admitido pela própria fiscalização quando afirma que pelo fato de a aquisição ser ocorrido por meio da RTD Barbados "não ocorreu a "confusão patrimonial" entre adquirente (CRBS) e real adquirida (RTD CANADA, que gerou o ágio por expectativa de rentabilidade futura).

Com isso, uma vez afastada a premissa de que a criação da RTD Barbados se deu por iniciativa da Recorrente ante a demonstração de que ela na verdade decorreu das necessidades estruturais do Grupo Mark Anthony, afigura-se adequada a justificativa constante do "Protocolo e Justificação da Incorporação da RTD BARBADOS HOLDINGS", posto que, não tendo sido a RTD Barbados constituída pela Recorrente, não haveria razão para mantê-la na estrutura do Grupo Ambev após ela ter esgotado sua finalidade para o Grupo Mark Anthony no momento da venda.

Não obstante, se considerasse que a RTD Barbados não tivesse propósito negocial distinto da viabilização da dedução das despesas de ágio sua caracterização como empresa veículo não seria motivo idôneo para justificar o lançamento.

Com efeito, o artigo 7º da Lei nº 7.532/97 simplesmente 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 RTD Barbados de pessoa jurídica, que foi incorporada pela Recorrente.

Compartilho da corrente doutrinária no sentido de 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 "real investidor" e a "real investida".

Nesse sentido, é a declaração de voto do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado em acórdão da C. 1ª Turma da CSRF citado nos Memoriais da Recorrente, "verbis":

> *"(...)*
>
> *AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TESE DO "REAL ADQUIRENTE" COM USO DE "EMPRESA VEÍCULO". SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. DEDUTIBILIDADE.*
>
> *A tese do "real adquirente", com uso de "empresa veículo" na estruturação do negócio realizado, 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, fraude ou conluio. No presente caso, em sentido oposto à pretensão fiscal, a contribuinte demonstrou que não apenas existiam outros propósitos negociais na criação da empresa-veículo, além da questão meramente fiscal, como também que se tivesse estruturado o negócio sem a criação da nova empresa o resultado fiscal que seria obtido seria o mesmo.*

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

(...)

Me parece que a estrutura de negócio adotada, no presente caso, se insere na esfera de liberdade que o contribuinte goza para a organização de seus negócios e atividades, sem que tenha causado qualquer prejuízo ao Fisco nesta estruturação.

Em situações como esta tenho me posicionado no sentido de validar a amortização do ágio pago, salvo a existência de simulação, que não vislumbro de forma alguma no presente caso.

Nesse sentido já me posicionei neste colegiado quando foi proferido o Acórdão nº 9101-006.486, na sessão de 07 de março de 2023, conforme se extrai da declaração de voto apresentada naquele julgado, verbis:

[...]

> *Entendo que estando devidamente comprovado nos autos que houve o efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) para a aquisição do investimento por parte da empresa adquirente e tendo a própria lei reguladora permitido a incorporação reversa para fins de amortização da despesa, a forma utilizada pela recorrente para a realização do negócio encontra-se dentro dos limites da liberdade de organização de seus negócios, não lhe sendo vedado utilizar aquela que lhe propicie, dentro do ordenamento legal, o menor custo ou a maior vantagem tributária.*
>
> *É oportuno registrar que não estou entre aqueles que defendem que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não veda.*
>
> *Entendo que os negócios jurídicos realizados devem respeitar os princípios da boa-fé e a função social da empresa. Assim, não se admitem negócios puramente formais, sem qualquer substância, que visam unicamente a obtenção de benefícios fiscais, como os observados na criação de ágio em operações internas ao grupo econômico ou com vícios de simulação.*
>
> *No presente caso, entendo que as operações examinadas se amoldam à previsão legal que autoriza a amortização do ágio. Existe em cada uma delas um valor efetivamente pago a terceiros que supera o valor patrimonial, amparado na expectativa de rentabilidade futura. Por outro lado, as adquirentes foram absorvidas por incorporação pela adquirida, verificando-se a confusão patrimonial exigida por lei para viabilizar a amortização da despesa.*
>
> *Neste passo, com a devida vênia do entendimento fiscal e do adotado pelo colegiado recorrido, o meu entendimento é o de que a utilização de empresa holding para a aquisição dos investimentos encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal e, efetivamente, encontrase dentro da esfera de liberdade que a empresa tinha para realizar os negócios concretizados.*
>
> *Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização.*

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Ao contrário do que sustenta a fiscalização e o i. relator do voto vencedor do acórdão recorrido, a lei não estabelece a confusão patrimonial entre investidora (de fato) e investida, mas, sim e expressamente, entre a "pessoa jurídica" que detém a participação societária na outra "pessoa jurídica" adquirida com ágio com esta última, ou vice-versa, por meio de processos de incorporação, fusão ou cisão.

(...)

Oportuno acrescentar que apesar das mudanças introduzidas no instituto do reconhecimento e amortização do ágio, por meio da Lei nº 12.973/2014, em que algumas situações ensejadoras de litígio entre o Fisco e os contribuintes foram melhor aclaradas na lei, como a exigência de laudo de avaliação e respectivo prazo para sua elaboração e a vedação expressa à amortização de ágio entre partes relacionadas, a legislação se manteve incólume quanto aos requisitos que permitiriam o reconhecimento e amortização do ágio nas demais situações.

Note-se que seria razoável que a lei estabelecesse que o ágio somente fosse dedutível por quem efetivamente suportasse o custo do investimento (real adquirente) impedindo a interposição de outra empresa na aquisição, como pretende o Fisco. Mas é certo que nem a Lei nº 9.532/1997, nem a Lei nº 12.973/2014, que alterou por último o regramento, assim dispôs.

(...)

A jurisprudência judicial sobre esta matéria começa a ganhar corpo junto aos tribunais superiores, sendo digno de registro o recente julgado do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no REsp nº 2.026.473-SC, que analisa a possibilidade de utilização de empresa-veículo, por uma empresa estrangeira, na estruturação do negócio que ensejou o reconhecimento do ágio, no qual o tribunal destaca que a utilização de empresa-veículo, por si só, não o invalida, competindo ao Fisco demonstrar a artificialidade na sua interposição na relação jurídica, verbis:

(...)

(...)

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.

(...)

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.

DOCUMENTO VALIDADO

(...)" (Acórdão nº 9101-007.244, proferido em 04/12/2024)

Portanto, entendo que o auto de infração deve ser cancelado vez que NÃO seria pertinente descaracterizar as operações seja porque eventual reorganização societária ocorreu na empresa vendedora sem participação da Recorrente, seja porque, a existência de suposta empresa veículo não inviabilizaria o ágio.

Por outro lado, o ilustre Relator mencionou que no caso inexistiria um laudo de avaliação da RTD Barbados e sim apenas dos ativos que foram aportados à RTD Canada, afirmação essa que motivou meu pedido de vista.

O ilustre relator referiu que a alegação da fiscalização de que o laudo que suportou ágio, "em sua Descrição da empresa adquirida" estabelece que o objetivo da aquisição foram os negócios no Canada" e que a "RTT BARBADOS não foi citada sequer uma única vez em todo o laudo de avaliação". Essa citação consta na folha 1170 do processo.

No entanto, no acordo de compra , Seção 4.7 , transcrita às fls. 465 dos autos consta expressamente que :

> *a) No encerramento, (i) os vendedores serão os titulares registrados e beneficiários de todas as ações da BarbCo, (ii) a BarbCo será a titular registrada e beneficiária de todas as ações da CanCo; e (iv) a CanCo será titular registrada e beneficiária de todas as ações da CanCo; e (iv) a CanCo será titular registrda e beneficiária de todas as ações nominativas, em cada caso com titularidade boa e negociável das mesmas, livre e desembaraçada de todos os ônus. Nenhuma entidade adquirida tem ou terá qualquer participação acionária direta ou indireta em qualquer outra pessoa além das participações acionárias estabelecidas acima....*

Destarte, concordo com a alegação da Recorrente no sentido de que os "Negócios RTD no Canadá" correspondem ao patrimônio da RTD Barbados, visto que esta empresa não possuía outra ativo ou passivo além de sua participação na RTD Luxe e esta somente seu investimento na RTD Canadá, à qual foram aportados aqueles "Negócios RTD", razão pela qual, com todo respeito, a premissa do relator não inviabilizaria o reconhecimento do ágio.

Ademais, a cláusula 2.1 do contrato (fls. 452) dispõe que a CRBS estava adquirindo as ações BarbCO, cujo único ativo seria no encerramento e indiretamente por meio da RTD Lux as acoes da RTD Canada, ou seja, a empresa que estava à venda pelo grupo Mark era a RTD Barbados e não a RTD Canadá.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

DOCUMENTO VALIDADO