



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

Processo nº 10880.722396/2013-68
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-001.245 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ E CSLL.
Recorrentes NATURA COSMETICOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE DA DECISÃO. INEXISTÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO.

O julgador administrativo não está obrigado a se manifestar, uma a uma, sobre todas as alegações trazidas pelo Recorrente. Não é nula a decisão que tenha analisado todos os pontos controvertidos, e da qual conste fundamentação adequada e suficiente para respaldar a conclusão nela exposta.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Demonstrado nos autos que os fatos que deram origem à tributação estão perfeitamente descritos no trabalho fiscal, e que o contribuinte, por sua vez, defendeu-se plenamente, demonstrando saber exatamente as razões de autuação, restam descaracterizadas as alegações de cerceamento de direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou

representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Afasta-se a imputação de responsabilidade às pessoas cuja participação nos atos ilícitos não restou comprovada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio em operações societárias levadas a efeito apenas dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas, e sem comprovação de efetivo ônus para a adquirente da participação societária, constitui prova da artificialidade e da falta de fundamento econômico do ágio, tornando inválida a sua posterior amortização.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. PROVISÃO PARA AJUSTE DO VALOR DO ÁGIO. EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. SUPOSTO ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. INEXISTÊNCIA.

Os fatos foram adequadamente descritos no trabalho fiscal, de sorte a demonstrar que o que não é admitido pela legislação é o registro do ágio interno sem substância econômica e a sua repercussão nas bases de cálculo dos tributos sobre o lucro, e o enquadramento legal se encontra em consonância com os fatos descritos. A exclusão extra-contábil foi apenas o meio pelo qual se materializou, no caso, a indevida repercussão tributária das amortizações do ágio inexistente, portanto, correto o lançamento ao glosá-las.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se de despesas apenas formalmente reveladas por força de registros contábeis e de atos formalmente perfeitos, mas que não se revestem de qualquer materialidade, nem de sentido econômico, inadmissível a repercussão tributária dessas despesas artificialmente geradas na formação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE.

Nos casos em que comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo visando 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, deve ser aplicada a multa de ofício de 150%.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio é uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, e somente mediante deliberação societária específica acerca do pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) é que estes passam a existir no mundo jurídico. A sua dedutibilidade como despesa, para fins fiscais, nos termos da lei, deve observar os limites relativos ao

patrimônio líquido e ao período de apuração do lucro real em que se reconhece a própria despesa, não sendo possível deduzir juros sobre o capital próprio calculados com base em patrimônio líquido de períodos anteriores.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. VALORES ATÉ R\$ 5.000,00. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL.

As perdas no recebimento de créditos sem garantia, de valor igual ou inferior a cinco mil reais, submetem-se, nos termos da lei, ao limite temporal mínimo de seis meses para que possam ser deduzidas como despesas.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DESPESA NECESSÁRIA. REGRAMENTO ESPECÍFICO.

O regramento legal específico, relativo à dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos, não pode ser afastado sob a alegação de suposto enquadramento dessas perdas no conceito geral de necessidade das despesas.

POSTERGAÇÃO. ALEGAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A simples alegação em tese da ocorrência da postergação não é suficiente para desconstituir o lançamento. A postergação do pagamento de imposto, alegada como matéria de defesa, deve vir acompanhada da prova de sua ocorrência.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. LIMITAÇÃO TEMPORAL. LIMITAÇÃO AO VALOR DO TRIBUTO APURADO NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO. LEGITIMIDADE.

As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais, e, ainda, regra geral, as suas bases de cálculo. Apenas circunstancialmente os valores das bases de cálculo podem coincidir, o que não significa que sejam a mesma penalidade, ou que se esteja penalizando duplamente a mesma infração. A lei não impõe restrição temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no ano em curso, nem tampouco restrição quantitativa, no sentido de que a sua aplicação deva ser limitada ao valor do tributo devido ao final do ano calendário, antes ao contrário, expressamente prevê a sua aplicação mesmo quando a base de cálculo apurada ao final do ano seja negativa. É legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas que não tenham sido recolhidas a tempo próprio.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício. E, por maioria de votos, acordam em NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos: (i) o Conselheiro João Figueiredo, que lhe dava parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício e a exigência da multa isolada; (ii) o Conselheiro Luis Fabiano, que lhe dava parcial provimento para afastar: a glosa da despesa com amortização do ágio e a respectiva qualificação da multa de ofício; a glosa da despesa com JCP; a exigência da multa isolada, e; a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Documento assinado digitalmente.

Marcelo Cuba Netto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos por NATURA COSMETICOS S/A e pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 (Rio de Janeiro), contra acórdão de sua própria lavra, por meio do qual foi mantido o lançamento fiscal, mas afastada a sujeição passiva solidária das pessoas físicas apontadas pelo fisco como responsáveis tributários.

O caso foi assim relatado pela autoridade julgadora *a quo*:

“Trata o processo do auto de infração, com ciência em 30/11/2012, referente ao ano-calendário de 2008, através do qual é exigido Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 120.705.568,25, multa isolada no valor de R\$ 60.352.784,14, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 43.454.004,58, e multa isolada no valor de R\$ 21.727.002,29. Os tributos estão acrescidos da multa de ofício qualificada de 150 % e juros de mora.

O lançamento decorre da constatação de três infrações:

1) Irregularidades referentes à amortização indevida de ágio interno nos anos-calendário de 2008 e 2009.

De acordo com o Termo de Ação Fiscal, já houve o lançamento desta mesma infração, para cobrança dos créditos tributários devidos relativo aos anos-calendário de 2004 a 2007, consubstanciado no processo administrativo de nº 16561.000059/2009-29. Como trata da mesma matéria fática, transcrevo partes do Relatório elaborado pelo ilustre julgador Mauro Sérgio Scarabel:

a. Em 27 de dezembro de 2000, a Natura Empreendimentos S.A. (CNPJ nº 00.231.819/0001-60) tornou-se subsidiária integral da Natura Participações S.A.

(CNPJ nº 02.356.283/0001-34), que incorporou as ações daquela, avaliadas economicamente, segundo um potencial de lucratividade futura (metodologia de fluxo de caixa futuro descontado), de forma que passou a figurar no ativo da Natura Participações S.A., no final de 2000, um ágio de R\$ 1.019.041.518,79;

b. Na data da incorporação das ações, os cinco sócios detentores de 100% do capital votante da Natura Participações S/A detinham também 96,53% do capital votante da Natura Empreendimentos S/A, sendo que o ágio originado daquela avaliação foi, do ponto de vista econômico, um ágio gerado por meio de uma transação dos acionistas com eles próprios;

c. Na Natura Participações, o lançamento contábil da operação de incorporação das ações, realizado em 31/12/2000, foi a débito de uma conta de investimentos (R\$ 58.166.481,21), referente ao patrimônio líquido da Natura Empreendimentos, a débito de uma conta de ágio (R\$ 1.019.041.518,79) e a crédito de capital social (R\$ 1.077.208.000,00) que saltou de R\$ 10.000,00 para R\$ 1.077.218.000,00, não ocorrendo qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio das ações incorporadas;

d. Em 29 de março de 2004, a fiscalizada Natura Cosméticos S.A. incorporou sucessivamente a Natura Empreendimentos S.A. e a Natura Participações S.A., passando a amortizar tributariamente o ágio gerado internamente ao grupo Natura, sendo que, para esta operação, o ágio foi avaliado e reconhecido contabilmente por R\$ 1.028.040.605,94 diferentemente daquele momento inicial em que o ágio fora avaliado por R\$ 1.019.041.518,79;

e. Antes da incorporação de suas ações pela Natura Cosméticos S.A., a Natura Participações S/A, em 31/01/2004, constituiu uma provisão de valor igual ao do ágio de R\$ 1.028.040.605,94, para preservação do fluxo de dividendos futuros, contabilizada a débito de uma despesa não operacional, o que contribuiu com a quase totalidade do prejuízo contábil apresentado pela empresa naquele período; a Natura Participações S/A adicionou essa provisão nas apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, demonstradas na DIPJ (evento especial) entregue em 2004 em razão da sua incorporação pela Natura Cosméticos S/A.

f. Assim, a Natura Cosméticos S/A incorporou o ágio (conta devedora) e a provisão (conta credora), ambos de igual montante, que estavam contabilizados na Natura Participações S/A, sendo que no correspondente documento de protocolo e justificação de incorporação mencionava que o ágio gerado internamente seria amortizado, o que efetivamente sucedeu já no ano-calendário de 2004;

g. O ágio interno, sem a validação de terceiros independentes, já foi condenado pela CVM, mediante o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007 e, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC-04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e da Resolução nº 1.110/07, do Conselho Federal de Contabilidade, o ágio gerado internamente com base em rentabilidade futura não se qualifica como um ativo. Neste sentido, também já opinou o Prof. Eliseu Martins, em artigo apresentado e publicado em congresso realizado em 2004 na USP;

h. Ainda que a fiscalizada tenha afirmado ter adotado as Instruções CVM nº 319/99 e CVM nº 349/2001, o tratamento contábil determinado pela autarquia nos casos de ágio interno é de que ele seja totalmente baixado do ativo da incorporadora, não por uma prerrogativa da empresa – que poderia julgar que o ativo fiscal diferido não apresentaria os pressupostos para ser reconhecido, caso em que poderia realizar um provisionamento integralmente redutor do ágio –, mas

porque a CVM não admite o reconhecimento de ágio interno, como expressamente consignado no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007;

Assim, a partir de março de 2004, a Natura Cosmético inicia a amortização do ágio gerado internamente: a despesa de amortização do ágio é neutralizada pela receita de reversão da provisão para preservação do fluxo de dividendos, mas essa reversão (receita) é excluída no Lalur, de forma que, ao final, tem-se que a despesa de amortização é integralmente deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para os anos-calendário de 2008 e 2009, os valores deduzidos são de R\$ 146.862.943,68 e R\$ 318.203.038,74, respectivamente.

Para esta infração, a multa de ofício foi qualificada para 150%, pois não caberia à autuada alegar desconhecimento ou prática de erro escusável, estando perfeitamente consciente da ilegalidade do ágio interno e não pago. Tanto é assim que baixou em sua totalidade no ano-calendário de 2009 antes da abertura de seu capital social.

Adiciona o auditor fiscal que não poderia a autuada registrar o ágio interno (e provisão) na conta do ativo diferido, já que sua função é registrar as aplicações de recursos em despesas que irão contribuir para a formação do resultado de mais de um exercício social. Como o ágio não foi pago, não se trata de aplicação de recursos, fazendo uso indevido do ativo diferido.

Assim, os atos praticados pelo Grupo Natura, mesmo que revestidos das formalidades necessárias, foram realizados com claro abuso de direito, nos termos do artigo 187 do Código Civil/2002, na medida que tiveram por objetivo exclusivo a redução da carga tributária.

2) Juros sobre o Capital Próprio.

Foi constatada a falta de adição às bases de cálculo do IRPJ e CSLL do excesso de despesas incorridas com juros sobre o capital próprio, no valor total de R\$ 16.673.027,37. Este valor foi excluído no LALUR na determinação do lucro real do ano-calendário de 2009, mas se refere aos Juros sobre o Capital Próprio relativo ao ano-calendário de 2007, desrespeitando o regime de competência.

3) Perdas em operação de crédito

Foi verificada a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL do valor de R\$ 1.083.263,26, no ano-calendário de 2009, referente a perdas em operações de créditos inferiores a R\$ 5.000,00, mas com vencimento inferior a 6 meses, desrespeitando o artigo 9º da Lei nº 9.430/96. termos do artigo 57 da Lei nº 8.981/95 e artigo 340 do RIR/99.

4) Multa isolada por Insuficiência de Recolhimento de IRPJ e CSLL.

Como consequência das deduções indevidas das despesas de amortização de ágio, dos juros sobre o capital próprio e das perdas em operações de créditos, ocorreu, nos períodos de apuração dos anos-calendário de 2008 e 2009, a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas apuradas com base em balanço ou balancete de suspensão, dando ensejo ao lançamento das multas isoladas, com base no artigo 44, inciso II “b” da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

5) Responsáveis solidários

O crédito tributário apurado, relativo às deduções indevidas das despesas de amortização com ágio, foi lavrado com multa de ofício qualificada, em função da caracterização de fraude, na tentativa da fiscalizada obter, mês a mês, redução de sua carga tributária através de amortizações de despesas inexistentes a partir do ágio inexistente (interno e não pago), gerado no grupo Natura.

Assim, com base no artigo 135 do CTN, foram responsabilizados o Diretor Presidente e os membros do Conselho de Administração da Natura Cosméticos, à época dos fatos geradores (2008 e 2009), pois, em decorrência dos cargos que ocupavam, essas pessoas possuíam relevantes poderes administrativos (e decisórios) sobre atos praticados em nome da empresa, incluído o artifício doloso para redução dos tributos devidos através da amortização de despesas inexistentes.

Assim, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária para os seguintes:

- Alessandro Giuseppe Carlucci, CPF 084.142.238-93, Diretor Presidente;
- Antônio Luiz da Cunha Seabra, CPF 332.927.288-00, Membro do Conselho de Administração
- Guilherme Peirão Leal, CPF 383.599.108-63, Membro do Conselho de Administração
- Pedro Luiz Barreiros Passos, CPF 672.924.618-91, Membro do Conselho de Administração
- José Guimarães Monforte, CPF 447.507.658-72, Membro do Conselho de Administração
- Edson Vaz Musa, CPF 016.361.978-68, Membro do Conselho de Administração
- Luiz Ernesto Gemignani, CPF 345.209.708-06, Membro do Conselho de Administração
- Júlio Moura Neto, CPF 468.948.027-34, Membro do Conselho de Administração

A autuada foi cientificada do auto de infração em 30/08/2013, conforme AR de fls. 1676.

Os responsáveis solidários tiveram ciência conforme tabela a seguir:

(...)

A autuada apresentou impugnação em 27/09/2013, fls. 1701/1872, com as seguintes alegações:

I – Das preliminares.

I.1 – Da impossibilidade de tributação de receita de reversão de provisão indedutível, já tributada anteriormente.

- a fiscalização constatou que houve a exclusão no LALUR mês a mês, totalizando R\$ 12.238.578,64 e R\$ 318.203.038,74, nos anos-calendário de 2008 e 2009, respectivamente, a título de reversão da provisão para preservação de dividendos.

- conforme se depreende do TVF, o lançamento relativo à amortização do ágio está fundamentado na impossibilidade da exclusão da reversão de provisão anteriormente constituída sobre o ágio, a qual, todavia, já havia sido anteriormente oferecida à tributação quando da sua constituição, com a adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o que ocasiona a tributação em duplicidade.

- por este motivo, o lançamento deve ser cancelado.

I.2 – Da preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela impugnante.

- alega que o Fisco não pode mais questionar a legalidade e eficácia tributária dos atos societários de incorporação de ações que culminaram com o surgimento do ágio em 27/12/2000, pois já teria ocorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos em 26/08/2013, data da ciência do lançamento, por força do artigo 150, §4º do CTN.

- ainda que seja considerada a incorporação da Natura Empreendimentos e da Natura Participações, ocorrida em 05/03/2004, o prazo decadencial já teria se esgotado.

- ainda que aplicável o artigo 173, inciso I do CTN, também teria ocorrido a decadência do direito para o lançamento.

- traz doutrina e jurisprudência com este entendimento.

I.3 – Do erro material no cálculo dos juros de mora relativos às supostas infrações do período-base de 2008.

(... obs: omitido, posto que não renovado no recurso)

II . Do direito

II.1 – Reorganização societária do Grupo Natura.

- descreve as operações societárias que culminaram com a amortização do ágio a partir de 2004, mas que foi gerado em 27/12/2000, afirmando que buscou atingir o propósito negocial e cumpriu todos os requisitos legais e necessários para que fizesse jus ao aproveitamento fiscal da dedução do ágio.

- os acionistas controladores do Grupo Natura tiveram a intenção de perpetuar o negócio admitindo sócio estratégico ou pulverizando a participação societária por meio do mercado de capitais.

- a perspectiva histórica evidencia que as holding Natura Empreendimentos e da Natura Participações existiam como sociedades efetivas e com suficientes razões empresariais muito antes do processo de incorporações de ações, fato que demonstra que as operações não foram engendradas para o aproveitamento do ágio pela atuada.

- afirma que houve interesse real de se concentrar e segregar controladores e minoritários gestores em um única holding, a fim de acomodar interesses e solucionar conflitos, simplificando-se também a estrutura societária então existente, pois através da incorporação de ações, foi preservada a segunda holding (Natura Empreendimentos), objetivando a captação de recursos e busca de parceiros estratégicos para viabilizar os projetos do grupo Natura.

- em absoluta coerência com o projeto maior de abertura de capital do Grupo Natura, e após mais de 3 (três) anos da operação de incorporação de ações, em 2004 decidiu-se com segurança que as ações a serem colocadas no mercado de capitais seria da atuada (Natura Comésticos), e não da Natura Empreendimentos, fato que levou à incorporação reversa.

- em decorrência das incorporações reversas, a atuada passou a ter em seu ativo diferido o ágio antes existente no investimento da Natura Participações, passando a amortizá-lo de acordo com seu fundamento econômico atestado no laudo de avaliação.

- as operações não foram invalidadas pela fiscalização, que deixou de acolher a dedutibilidade do ágio sob o fundamento, exclusivamente, da impossibilidade de se amortizar despesas decorrentes de ágio gerado dentro do Grupo.

- a fiscalização, de forma indireta, questionou o propósito negocial, pois teria afirmado que o único objetivo seria a redução da carga tributária.

- não foi questionada a legitimidade empresarial e negocial da operação de incorporação de ações em si, mas sim o critério de avaliação utilizado para as ações da Natura Empreendimentos, quando da sua incorporação.

- mesmo adotando o entendimento do prof. Marco Aurélio Grecco, ou até mesmo o professor Luis Eduardo Schoueri, conclui-se que os atos foram válidos em conformidade com a lei e doutrina, sendo correta a apuração do IRPJ e CSLL.

- ainda que sob o enfoque contábil, societário ou tributário, o procedimento adotado pela autuada está correto e legítimo, passando a discorrer sobre cada ciência.

- é equivocado o entendimento do auditor fiscal de que o ágio só seria válido se gerado com pagamento e entre partes independentes.

- por meio da conferência de bens em integralização de capital, no caso, as ações da Natura Empreendimentos, houve a aquisição de uma participação societária sem a existência de “pagamento” (como ocorre com a permuta), ou seja, a Natura Participações adquiriu ações da Natura Empreendimentos, sendo que o custo de aquisição seria o valor do capital aumentado e subscrito, devendo o custo ser desmembrado em valor de investimento pela equivalência patrimonial e ágio.

- não existe previsão legal sobre a necessidade de pagamento para que a operação seja válida, sendo legítimo o ágio amortizado.

- na incorporação de ações, embora haja efetiva aquisição, não há “pagamento” em sentido estrito, considerado como “saída de caixa” ou desembolso em dinheiro, ocorrendo a entrega das ações da incorporada e tem-se como contraprestação o recebimento de ações da incorporadora.

- o valor das ações incorporadas corresponde ao valor das ações da incorporadora que serão recebidas pelos titulares das ações incorporadas, desde que tal valor esteja suportado por laudo de avaliação, conforme se depreende dos §§ 1º e 3º do artigo 252 da Lei das S.A.

- o laudo elaborado à época justifica o valor das ações, sendo confirmado em laudo elaborado recentemente.

- a existência de partes relacionadas não altera a natureza jurídica das operações realizadas, sendo de fato um pressuposto para ocorrência das operações, já que o objetivo era a reestruturação para diminuição das complexidades societárias para fins de realizar a abertura de capital.

- o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, citado no TVF, não encontra amparo legal, e é posterior à reorganização societária do Grupo Natura, bem como ao surgimento do ágio, o que fere o princípio da segurança jurídica, motivo pelo qual deve ser afastado.

- o fiscal glosou a dedutibilidade do ágio interno por entender que não haveria razões para justificar o valor econômico adotado quando da incorporação de ações pela Natura Participações, decorrente do processo de incorporação de ações.

- a incorporação de ações está prevista no artigo 252 da Lei das S.A., que prevê a avaliação das mesmas como elemento necessário e indispensável, realizada por 3 (três) peritos ou empresa especializada, com indicação do critério de avaliação, sendo a escolha baseada em aspectos econômicos, fato este que afasta a alegação da fiscalização de que o processo poderia se dar com o valor patrimonial das ações.

- não há na legislação societária nenhum dispositivo infralegal que condicione o valor de ações, objeto de processo de incorporação, à existência de uma “negociação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas”.

- restando comprovado a adequação do critério de avaliação das ações, todos os efeitos societários e tributários hão de ser considerados em sua plenitude.

- aduz que a aplicação dos artigos 324 e 325 do RIR/99, que tratam de dedutibilidade de amortização, deve ser de forma limitada, já que existe regramento específico de amortização de ágio, disposto no artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99, que não condiciona como requisito para dedutibilidade a existência de capital aplicado.

- ainda assim, o capital aplicado se revela ser exatamente o valor das novas ações da sociedade incorporada que foram entregues aos antigos titulares das ações incorporadas, atendendo a regra geral.

- há lançamentos de ganho de capital, o que demonstra o reconhecimento por autoridade fiscais de que a incorporação de ações é uma forma válida de aquisição na legislação tributária, e com substrato econômico.

- conclui que o procedimento adotado está em total conformidade com normas de Direito Contábil Societário e Direito Contábil Fiscal/Tributário.

- a validade do ágio interno já foi reconhecida na recente jurisprudência do CARF, citando trechos do voto, ratificando o entendimento de que (1) pagamento não é condição necessária para o registro do ágio; (2) pode ocorrer ágio na aquisição de ações do mesmo grupo econômico; (3) fundamento econômico em reestruturações internas; (4) autos de infração violam a Lei Tributária; (5) legitimidade da operação, com ausência de dolo e (5) reconhecimento do ágio interno mesmo no campo do planejamento tributário.

- cabe isonomia com tratamento fiscal do deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo, que é tributado no entendimento da Administração e jurisprudência administrativa.

- não acata entendimento da fiscalização quanto ao provisionamento integral do valor do ágio para preservar o fluxo de dividendos futuros, pois este procedimento pode se dar por motivações de ordem exclusivamente societárias, bem como que a CVM exige apenas um valor mínimo para constituição da provisão (66% do valor do ágio), não estipulando qualquer valor máximo, a qual pode corresponder 100% do valor.

- afirma que a “provisão para preservação da capacidade patrimonial de distribuição de dividendos futuros” não pode prejudicar os efeitos tributários da amortização do ágio, como quer fazer crer a fiscalização.

- além disso, os efeitos finais da “provisão para preservação da capacidade patrimonial de distribuição de dividendos futuros” estão expressamente assegurados pela própria legislação tributária, rechaçando a pretensão da fiscalização em utilizar a “provisão para preservação da capacidade patrimonial de distribuição de dividendos futuros” para desqualificar os efeitos tributários inerentes ao ágio.

- não existe previsão legal para adição, na base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio, com base no artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

- o artigo 2º, e §1º da Lei nº 7.689/88, enumera taxativamente os ajustes aplicáveis à base de cálculo da CSLL, não elencando hipótese de adição do valor correspondente à amortização do ágio.

II.2 – Da inexistência de fraude / inaplicabilidade da multa agravada.

- a fundamentação do agravamento do multa de ofício seria que a autuada “estava perfeitamente consciente da ilegalidade do ágio interno e não pago”.

- tal alegação não merece prosperar já que faltou provas diretas, e não presuntivas, de que as operações societárias foram feitas com evidente intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária.

- para que fique caracterizado o dolo é necessário que se comprove que houve esta intenção, não bastando meras ilações pessoais neste sentido.

- as operações praticadas atenderam a todos os requisitos legalmente exigidos, sejam contábeis, societários ou fiscais, com propósito negocial e devidamente registradas nos órgãos competentes.

- na autuação anterior, em razão dos mesmos fundamentos, o CARF houve por bem reduzir a multa de ofício para 75%, sob o entendimento de que mero descumprimento da norma não é fundamento para se caracterizar a fraude, ainda mais considerando que a operação em comento não foi simulada.

- a autuada não omitiu dados, informações ou procedimentos visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, condições necessárias para caracterizar a fraude.

- possui pareceres de renomados juristas para analisar a reestruturação societária, comprovando a prudência, cautela e boa-fé, afastando uma possível alegação de fraude.

- não ocorreu abuso de direito, pois os atos praticados tiveram um propósito negocial, e a reorganização societária foi idealizada e implementada em estrita conformidade com a legislação vigente para o alcance dos objetivos pretendidos pelas partes contratantes.

- requer que o lançamento seja cancelado.

II. 3 – Juros sobre o Capital Próprio – Ausência de Limitação Temporal Prevista em Lei e necessidade de Respeito ao Princípio da Legalidade.

- conforme pode se depreender da análise do artigo 347 do RIR/99 e da IN SRF nº 11/96, o legislador não estabeleceu um limite temporal para o pagamento de JCP aos titulares, sócios ou acionistas das pessoas jurídicas.

- a obrigação contratual de pagar ou creditar os JCP é decisão dos sócios ou administradores, e não se extingue pelo fato de não ter sido exercida esta vontade.

- é lícito estabelecer o pagamento ou o crédito de JCP desde que atendidos os limites e condições legais aplicáveis à época da decisão.

- não há qualquer impedimento legal à dedutibilidade dos juros deliberados, registrados, pagos ou creditados em períodos posteriores àquele ao qual o pagamento se refere.

- ao impor limite temporal, houve afronta ao princípio da legalidade, nos termos do artigo 97 do CTN.

- Cita Acórdão do CARF ratificando o entendimento que não há na lei limite temporal para pagamento/crédito do JCP.

- a lei vinculou a dedutibilidade ao momento em que os juros são efetivamente pagos ou creditados, não ocorrendo ofensa ao regime de competência.

- agiu em consonância com o artigo 29 da IN SRF nº 11/96, pois não existe outra interpretação a ser dada, sob pena de extrapolar os limites impostos pela Lei nº 9.249/95 e Lei nº 9.430/96, ferindo o princípio da legalidade.

- restou claro que é perfeitamente legal o pagamento de JCP retroativo a partir da deliberação de sua distribuição, sendo possível considerá-los como despesas financeiras incorridas e dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL, motivo pelo qual os lançamentos devem ser cancelados.

II.4 – Da dedutibilidade das Perdas no Recebimento de Créditos.

- requer a nulidade por erro de capitulação legal e por ausência de documento que embasou o lançamento relativo às perdas com recebimento de créditos.

- o fiscal fez referência à planilha apresentada pela autuada, mas [não]* a anexou aos autos, fato que, por si só, torna o lançamento nulo por ausência de documento que lhe deu suporte. *[corrigido por este relator]

- houve erro na capitulação legal, já que a autuação deveria ser em função de mera antecipação de despesa plenamente dedutível na legislação.

- é fato que, no período base de 2010, esses mesmos créditos já poderiam ser deduzidos, razão pela qual se aplicaria o disposto no §2º do artigo 273 do RIR/99.

- uma vez que, ao tributar no período base subsequente as perdas que foram deduzidas antecipadamente em 2009, a impugnante poderia apenas ter infringido o §2º do artigo 273 do RIR/99, sendo devido, quando muito, juros e multa de mora sobre o valor postergado.

- quanto ao mérito, é inevitável que a autuada reconheça essas perdas como despesas operacionais, sendo obrigada a parametrizar seus sistemas para que as dívidas de montantes inferiores a R\$ 12,00 fossem reconhecidos automaticamente como perdas, que, na essência, são despesas operacionais plenamente dedutíveis, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

- a cobrança destes valores ínfimos envolve despesas sabida ou presumidamente superiores aos valores dos seus próprios créditos objeto da insolvência, sendo operacional e necessário à atividade e respectiva manutenção de

sua fonte produtora o reconhecimento direto de tais créditos como despesas necessárias inerentes às características da sua operação.

- caso não seja este o entendimento, ressalta que estas mesmas perdas deduzidas no período de julho a dezembro de 2009, poderiam ser deduzidas a partir de janeiro de 2010, o que significa que o mesmo montante da glosa acabou sendo oferecido à tributação em momento posterior, o que caracteriza exigência de tributo em duplicidade.

- a regra do artigo 273, §2º do RIR/99 é objetiva: havendo lucro tributável no exercício subsequente, presume-se que as perdas deduzidas antecipadamente foram efetivamente oferecidas à tributação.

- restando caracterizada a mera postergação do IRPJ e CSLL, requer que seja cancelada a exigência do principal, reduzindo ainda a multa de ofício de 75% para 20%, com aplicação dos juros de mora com base na taxa SELIC, calculados a partir de 01/01/2010.

II. 5 – Da impossibilidade de cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa.

- a autuada contesta a cobrança da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, quando o lançamento deveria se ater à cobrança do tributo.

- somente pode ser exigida, caso o Fisco verifique a falta de recolhimentos dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

- além disso, ocorre a duplicidade da cobrança com a cumulação da multa isolada com multa de ofício, que incidem sobre os mesmos valores supostamente devidos de IRPJ e CSLL.

- recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais negou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, nos autos do processo nº 10120.006956/2006-14, asseverando a impossibilidade de cumulação de multa de ofício e multa isolada.

- as multas incidem sobre um fato gerador, não sendo hipóteses distintas de obrigação pecuniária.

- assim, caso mantidos os lançamentos, que sejam canceladas as multas isoladas diante da impossibilidade de concomitância com as multa de ofício.

II. 6 – Da ilegalidade a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

- contesta a cobrança dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, pois o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos encargos legais, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que limita a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

- a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício afronta o princípio da legalidade.

- cita jurisprudência administrativa.

Os responsáveis tributários também apresentaram impugnação, em 27/09/2013, com as seguintes alegações:

1) Das razões expostas pela Natura Cosméticos S/A em sua Impugnação.

- a cobrança decorrente da glosa da amortização do ágio é indevida em razão: (1) da legalidade das operações societárias praticadas; (2) de ser a operação de incorporação de ações uma “espécie” de aquisição de bens; (3) da desnecessidade do pagamento em dinheiro para que seja reconhecido o ágio; (4) da validade do ágio (interno) para o direito societário/fiscal; (5) da inexistência de normas, à época dos fatos, que vedassem o registro do ágio decorrente de transações entre empresas do mesmo grupo e (6) da ausência da prática de atos fraudulentos.

- requer que a impugnação apresentada pela autuada seja parte integrante da defesa apresentada, ratificando e reiterando as alegações nela apresentadas.

2 – Da caracterização da sujeição passiva pela fiscalização.

- a fiscalização atribuiu a responsabilidade tributária solidária com aplicação do artigo 135 do CTN, uma vez que seriam membros do Conselho de Administração da Natura, e, no caso do Sr. Alessandro Giuseppe Carlucci, Diretor Presidente da Natura, no período em que foi deduzida a despesa com amortização do ágio (2008 e 2009).

- não ocorreram atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social e estatutos, o que impede a aplicação do artigo 135 do CTN.

3. Da ausência de Poderes de Gestão do Conselho de Administração *(alegação apresentada pelos Srs. Antonio Luiz da Cunha Seabra, Guilherme Peirão Leal, Pedro Luiz Barreiros Passos, José Guimarães Monforte, Edson Vaz Musa, Luiz Ernesto Gemignani e Júlio Moura Neto)*

- a aplicação do artigo 135 do CTN é condicionada à verificação da efetiva existência de poderes de gerência/direção sobre a empresa, fato que não ocorre com os membros do Conselho de Administração, conforme doutrina e o artigo 142, inciso I da Lei nº 6.404/76, cuja competência é de fixar a orientação geral dos negócios da empresa.

- o dispositivo legal denota a idéia de que o órgão se presta a viabilizar, instruir e aconselhar os negócios da empresa, e não a executá-los, o que impede a aplicação do artigo 135 do CTN, pois este se dirige àqueles que detêm o efetivo poder de gestão.

4. Da ausência de dolo e fraude: inaplicabilidade do artigo 135 do CTN.

- para que fique caracterizado o dolo, elemento essencial à tipificação da fraude, é necessário que se comprove esta intenção, não bastando meras ilações pessoais, ao alegar o evidente “intuito de fraude” em razão da função que era exercida na empresa nos anos 2008 e 2009.

- a justificativa para atribuir a responsabilidade solidária decorre da “mera discordância” em relação aos atos praticados pela autuada, fato que não pode ser transformado, sem apresentação de provas, em inequívoca existência de dolo e fraude.

- a decisão acerca da realização das operações societárias, que deram origem ao ágio, se amparou em pareceres favoráveis, razão pela qual não é possível afirmar que teriam sido praticados atos com intuito de se burlar ou fraudar a lei.

- o gestor foi diligente na condução dos negócios, nos termos do artigo 153 da Lei nº 6.404/76, amparando-se em pareceres técnicos sobre o tema, o que demonstra prudência, cautela e boa-fé, inclusive tendo as Demonstrações Financeiras relativas aos anos de 2008 e 2009 auditadas e aprovadas sem ressalva por auditores independentes.

- a gestão da autuada não praticou condutas ilícitas como realização de operações proibidas, deixando de registrá-las ou declará-las, sequer utilizando documentos calçados ou paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas”, e de documentos falsos e inidôneos.

- as questões que rodeiam o caso são controversas, por ser tratar de ágio interno em 2004, com julgados administrativos favoráveis proferidos em 2003, sendo razoável concluir que a conduta dos responsáveis solidários não pode ter pecha de dolosa e fraudulenta, ainda mais por encontrar respaldo em pareceres técnicos sobre o assunto.

5 – Da não identificação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos.

- o agente fiscal deixou de identificar e comprovar quais teriam sido os atos praticados pelos impugnantes com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, mas somente utilizando o termo genérico “*relevantes poderes administrativos (e decisórios)*”.

- os atos societários praticados revestiam-se de plena regularidade formal, legal e publicidade, se amparando na legislação em regência.

- o ágio interno é válido para fins fiscais, conforme jurisprudência administrativa, o que demonstra a regularidade do procedimento adotado pela autuada, e inexistência de ato praticados contrários à lei.

- no processo de auto de infração da autuada, pelos mesmos motivos, dos anos-calendário de 2004 a 2007, o próprio CARF afastou a aplicação da multa de ofício qualificada, na medida em que não foram identificados indícios de fraude nas operações.

- é requisito fundamental para aplicação do artigo 135 do CTN a descrição do fato concreto de forma detalhada, acompanhado de prova inequívoca, conforme doutrina e jurisprudência administrativa.

- o procedimento da autoridade fiscal dá ensejo à dúvida quanto ao efetivo exercício de poderes executórios pelos impugnantes, sendo aplicável o artigo 112 do CTN, cabendo a interpretação mais favorável ao acusado.

- a mera ausência de pagamento, em função da amortização do ágio, não caracteriza infração à lei e não configura responsabilidade do sócio pela dívida tributária, conforme doutrina e jurisprudência.

6 – “*Ad argumentandum*” – Nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

- a autoridade fiscal adotou critério temporal inadequado para aferição da suposta ilicitude da conduta, que seria o cargo que os impugnantes ocupavam à época dos fatos geradores (2008 e 2009), enquanto que o correto seria consignar expressamente o cargo exercido no ano de 2004, início da amortização do ágio.

- considerando que os impugnantes não exerciam qualquer cargo em 2004, ou que a autoridade fiscal não especificou o efetivo cargo exercido pelos impugnantes em 2004, o Termo de Sujeição Passiva Solidária está maculado por vício de forma, pois contém informação que não reflete a realidade.

- especificamente quanto aos impugnantes Srs. José Guimarães Monforte, Edson Vaz Musa, Luiz Ernesto Gemignani e Júlio Moura Neto e Alessandro Giuseppe Carlucci, frise-se que, quando ocorreu a incorporação das ações da Natura Empreendimentos pela Natura Participações, em 27/12/2000, ensejando o registro contábil do ágio discutido nos autos, os responsabilizados sequer exerciam qualquer função executiva na atuada.

- pelos motivos acima, o Termo de Sujeição Passiva Solidário deve ser anulado por vício de forma.”

Ao apreciar as razões de defesa dos impugnantes, a DRJ proferiu o acórdão nº 12-65.773, que possui a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA O prazo decadencial só é aplicável para o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas não para verificar atos pretéritos cujos efeitos tributários repercutem nos anos seguintes.

ÁGIO INTERNO FORMADO POR INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DE OUTRA EMPRESA DO MESMO GRUPO. INCORPORAÇÃO PATRIMONIAL ÀS AVESSAS. EMPRESA CONTROLADA INCORPORANDO A EMPRESA CONTROLADORA. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Na operação de incorporação às avessas, na qual a controlada incorpora a sua controladora, a amortização do ágio interno registrado na contabilidade desta, decorrente de anterior incorporação de ações de outra empresa do mesmo grupo econômico e que é absorvido pela controlada, não será dedutível para fins fiscais, por faltar os pressupostos contábeis para qualificar tal valor como ágio.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA. GLOSA.

A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido. Assim sendo, é vedada a dedução como despesa, na apuração da base de cálculo do IRPJ, desses juros calculados sobre o patrimônio líquido da empresa relativos a períodos anteriores.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. LIMITE TEMPORAL. GLOSA.

As perdas no recebimento de créditos sem garantia submetem-se a limites temporais mínimos de vencimento da dívida, de seis meses para valor até cinco mil reais, por operação, devendo ser glosadas as despesas com crédito cujo vencimento seja anterior a esses limites.

FATO GERADOR. DATA DE VENCIMENTO.

O saldo do imposto a pagar apurado em 31 de dezembro será acrescido de juros calculados à taxa SELIC a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Mantém-se a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, quando o procedimento fiscal evidenciou que o contribuinte agiu com intuito de fraude desde o início da operação de incorporação de ações, tendo pleno conhecimento de que sem o pagamento do ágio não haveria a possibilidade de dedutibilidade da amortização para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO

É o cabível o lançamento para cobrança de multa isolada de ofício pela falta de recolhimento das estimativas devidas de IRPJ e CSLL, após o encerramento do ano-calendário, obrigatório para aqueles que declaram optando pelo lucro real, juntamente com a multa de ofício, incidente sobre o tributo devido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PREVISÃO LEGAL. PROCEDÊNCIA.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente para apuração do IRPJ. Logo, é procedente a adição na base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CONDUTA DO DIRETOR E MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 135 DO CTN.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Na falta de comprovação, por parte do Fisco, de qualquer conduta do Diretor Presidente ou dos Membros do Conselho de Administração, de forma a originar os ilícitos constatados na autuação, descabe a eles a atribuição de responsável solidário.”

Em síntese, conforme dito, a decisão recorrida manteve integralmente o lançamento, contudo, afastou a responsabilidade tributária de todos os imputados. Por

representar a desoneração, com relação a estes, de tributos e multas em valor superior ao limite de alçada, recorreu de ofício ao CARF.

O contribuinte, por sua vez, em sede de recurso voluntário, acrescenta novos argumentos de defesa e reitera os anteriormente apresentados, requerendo o cancelamento integral dos lançamentos efetuados, ou subsidiariamente, a exoneração da CSLL relativa à amortização do ágio, a exoneração da multa qualificada, a exoneração da multa isolada, e a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Com relação aos acréscimos feitos no recurso, temos:

(i) nulidade do acórdão da DRJ por utilização indevida de informações contidas em outro processo administrativo da mesma contribuinte - ausência de decisão final administrativa acerca da questão - cerceamento do direito de defesa;

(ii) omissão no acórdão da DRJ com relação aos argumentos desenvolvidos na impugnação relativos à existência de "propósito negocial" nas operações societárias, tampouco em nenhum momento contestados expressamente pela fiscalização;

(iii) com relação às perdas no recebimento de créditos, nulidade do acórdão da DRJ por ausência de apreciação da prova apresentada e por falta de manifestação quanto ao alegado erro de capitulação legal.

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, requerendo seja negado provimento *in totum* ao recurso voluntário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Ambos os recursos (voluntário e de ofício) preenchem os requisitos de admissibilidade, e devem ser conhecidos.

Sua análise será feita no decorrer do voto a seguir, ao se abordar os respectivos pontos abaixo detalhados.

1. Amortização do ágio

Com relação ao assunto, a recorrente traz as seguintes preliminares:

a) impossibilidade de tributação de receita de reversão de provisão indedutível, já tributada anteriormente;

b) preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela impugnante;

- c) nulidade do acórdão da DRJ por utilização indevida de informações contidas em outro processo administrativo da mesma contribuinte, ainda pendente de decisão final administrativa, caracterizando falta de motivação e cerceamento do direito de defesa;
- d) nulidade do acórdão da DRJ por falta de apreciação de todos os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Com relação ao item 'a' acima, concordo com o que afirmou a autoridade julgadora *a quo*: a questão é de mérito, e não de preliminar, logo, será tratada adiante.

Com relação aos itens 'c' e 'd' acima, não procedem os reclamos da contribuinte acerca de suposto cerceamento do direito de defesa, e consequente nulidade da decisão recorrida.

É o entendimento dominante no CARF de que o julgador administrativo não está obrigado a responder a todos os argumentos levantados pelos recorrentes, mas sim a examinar todas as questões suscitadas (pontos controvertidos), bem como a fundamentar a sua decisão.

Neste sentido, os seguintes precedentes:

Acórdão 101-95.644, relator Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de 26/07/2006, e Acórdão 107-08.591, relator Natanael Martins, sessão de 25/05/2006:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA — IMPROCEDÊNCIA— O julgador administrativo não se vincula ao dever de responder, um a um, o feixe de argumentos postos pelo peticionário, desde que já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio.

Acórdão 101-96.917, relatora Sandra Faroni, sessão de 18/09/2008:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIÇÃO - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006).

Acórdão 103-21.255, relator João Bellini Júnior, sessão de 11/06/2003:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - ANÁLISE DAS QUESTÕES LITIGIOSAS - 1. Não é necessário às instâncias julgadoras responder a todos os argumentos das insurgentes, mas sim a todas as questões trazidas à balha, ou seja, a todos os pontos controvertidos. 2. Não é nula nem caracteriza cerceamento do direito de defesa a decisão com fundamentação sucinta, mas a que carece de devida motivação, essencial ao processo democrático. Preliminar rejeitada.

Este é também o entendimento assente no Superior Tribunal de Justiça, consoante o seguinte precedente, a título ilustrativo:

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ART 535, II, DO
CPC – NÃO-OCORRÊNCIA (...)

1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu. **(REsp 876271/SP, relator Ministro Humberto Martins).**

E, no caso, a decisão recorrida fundamentou adequadamente a sua decisão, no que toca a todos os pontos controvertidos, não havendo qualquer motivo para decretar sua nulidade. O fato de ter-se valido de fundamentos constantes de voto(s) proferido(s) em julgamento(s) de outro processo da contribuinte em nada interfere neste raciocínio, independente de o referido processo ter sido decidido de forma definitiva ou não.

Por fim, com relação ao item ‘b’ acima (preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela impugnante), tenho posição firmada pela improcedência do argumento.

Não há dúvidas de que o fisco possui a prerrogativa de examinar fatos passados, mesmo que muito distantes no tempo, desde que deles extraia e atribua repercussão tributária apenas aos exercícios ainda não atingidos pela decadência.

Neste sentido alinham-se tanto o art. 195 do CTN, quanto o art. 37 da Lei nº 9.430/96, ao expressamente determinarem a guarda, pelo contribuinte, de todos os documentos relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros *“até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios”*.

Em comentário ao § 3º do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99, que tem por base legal o art. 37 da Lei nº 9.430/96, seus autores ilustram com o seguinte exemplo a aplicabilidade do dispositivo em questão:

“1 – GUARDA DE COMPROVANTES - PRAZO – Esse dispositivo não representa uma “nova regra de decadência”, como a primeira vista aparenta. A compensação de prejuízo fiscal é um bom exemplo para ilustrar a sua aplicação. Deveras, a compensação de prejuízo fiscal, com a atual limitação de 30% do lucro real ajustado, pode levar, por exemplo, mais de 10 anos para esgotar o saldo do prejuízo apurado num exercício. Se essa compensação findar-se no décimo ano, a empresa deve fazer a comprovação da existência desse prejuízo no momento de sua compensação (décimo ano), apresentando a documentação de 10 anos atrás para comprovar a geração pretérita do prejuízo. Contando do décimo ano (ano em que se operou a compensação), o Fisco tem cinco anos para fiscalizar esse fato, agindo portanto no período ainda não atingido pela decadência. Se não for comprovada a existência do prejuízo compensado, haverá a glosa dessa compensação. Todavia, o resultado do período-base em que se originou o prejuízo (10 anos atrás) não pode ser atingido pela fiscalização, pois está protegido pela decadência.”¹

Neste mesmo sentido, a jurisprudência do CARF a seguir transcrita:

¹ Ferreira, Antonio Airton. Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 30 de abril de 2009/Antonio Airton Ferreira, Luiz Martins Valero, Marcos Shigeo Takata, Juliana M. O. Ono, Victor Hugo Isoldi de Mello-Castanho e Marcos Vinícius Neder de Lima. 12ª ed. São Paulo: FISCOsoft, 2009, pg. 264.

Acórdão 1102-000.657, sessão de 31 de janeiro de 2012, relator Leonardo de Andrade Couto:

“DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, quando têm impacto tributário em exercícios não atingidos pela caducidade. No caso, a restrição decadencial volta-se à impossibilidade do lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.”

Acórdão 1402-001.278, sessão de 4 de dezembro de 2012, relator Leonardo de Andrade Couto

“DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.”

Acórdão 1102-000.875, sessão de 12 de junho de 2013, relator João Otávio Oppermann Thomé:

“DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.”

Acórdão 1102-001.006, sessão de 11 de fevereiro de 2014, relator Ricardo Marozzi Gregorio:

“AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício dos tributos sujeitos à sistemática dos chamados “lançamentos por homologação”, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador desses tributos. Na hipótese de amortização de ágios, uma nova contagem inicia na data de encerramento de cada período de apuração em que houve a referida amortização e não na data da formação dos ágios.”

Claro está, portanto, que os fatos escriturados, cujos efeitos jurídicos se projetam para o futuro, podem ser objeto de verificação e análise, por parte do fisco, a qualquer tempo, independente da época que os fatos foram produzidos, pois a limitação decorrente do transcurso do prazo decadencial atinge tão somente o lançamento relativo à repercussão tributária daquele fatos, e não os próprios fatos em si.

O mero registro contábil do ágio, no ativo diferido, em decorrência de uma operação societária de incorporação, fusão ou cisão, não constitui fato gerador de nenhum tributo federal. A contagem do prazo decadencial, nos termos do CTN, tem como norte o

direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o qual surge com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que será constituída. No caso, com a dedução, das bases de cálculo submetidas à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, dos valores relativos à amortização daquele ágio.

Afastadas as preliminares, passo ao mérito.

A recorrente reafirma e desenvolve no recurso seus argumentos de defesa no tocante ao seguinte, em síntese: (i) existência de efetivo propósito negocial nas operações praticadas; (ii) distinção entre ciência contábil, Direito Contábil Societário, e Direito Contábil Fiscal, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL; (iii) procedimentos adotados, e atos praticados, em total conformidade com a lei e a doutrina; (iv) possibilidade de aquisição dentro do mesmo grupo econômico a valor de mercado (ágio interno), mesmo que sem pagamento; (v) correta constituição da “Provisão para Preservação da Capacidade Patrimonial de Distribuição de Dividendos Futuros”; (vi) impossibilidade de tributação de receita de reversão de provisão indedutível, já tributada anteriormente (apresentada pela recorrente como preliminar); (vii) inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio; (viii) inexistência de dolo, fraude, ou abuso de direito.

A matéria em litígio, em linhas gerais, não é nova neste Conselho, nem tampouco para este relator (ressalvadas algumas peculiaridades relativas aos argumentos apresentados, cuja análise detalhada adiante se fará).

O CARF tem sistematicamente rechaçado as operações envolvendo a amortização de ágio artificialmente gerado em operações ocorridas apenas dentro de um grupo societário sob controle comum, tais como o descrito pela fiscalização, em alguns casos sob o fundamento da prática de simulação ou, em outros, do abuso de direito.

Confira-se, neste sentido, as ementas dos seguintes julgados, transcritas apenas em suas partes relevantes:

Acórdão nº 101-96.724, sessão de 28 de maio de 2008, relatora Sandra Maria Faroni:

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

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

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.”

Acórdão nº 105-17.219, sessão de 17 de setembro de 2008, relator Marcos Rodrigues de Mello:

“ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.”

Acórdão nº 1301-000.058, sessão de 13 de maio de 2009, relator Wilson Fernandes Guimarães:

“DESPESA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE — Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.”

Acórdão nº 1103-000.501, sessão de 30 de junho de 2011, relator Cons. José Sérgio Gomes:

“CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.”

Acórdão nº 1202-00753, sessão de 12 de abril de 2012, relatora Viviane Vidal Wagner:

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

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

MULTA QUALIFICADA.

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

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.”

Acórdão nº 1402-001.278, sessão de 4 de dezembro de 2012, relator Leonardo de Andrade Couto:

“DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.”

Acórdão nº 1402-001.335, sessão de 6 de março de 2013, relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva:

“ÁGIO. DEDUÇÃO. REQUISITOS FORMAIS APARENTEMENTE PREENCHIDOS. NECESSIDADE DE AVALIAR A MATERIALIDADE DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO ÁGIO.

O ágio se caracteriza pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20, II, do DL 1.598, de 1.977).

A transferência de ações da empresa investidora para a empresa investida e posterior incorporação desta pela primeira, sem que a incorporadora nada tenha desembolsado, não materializa pagamento a maior, que é elemento essencial à caracterização do ágio.

Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio, isto é, um desembolso por quem adquire. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde quem se beneficia nada desembolsou, quer seja em espécie quer seja em bens representativos de valor econômico. No caso concreto, quer nas empresas incorporadas, quer na empresa incorporadora, não houve pagamento pela aquisição. Assim, descaracterizada a materialidade do ágio.”

Acórdão nº 1102-001.182, sessão de 27 de agosto de 2014, relator José Evande Carvalho Araujo:

“ÁGIO DECORRENTE DE REAVALIAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A VALOR DE MERCADO. INDEDUTIBILIDADE.

Não é dedutível o ágio decorrente de incorporação de ações reavaliadas a valor de mercado, por ter sido criado dentro do próprio grupo econômico, sem a ocorrência de efetivo desembolso nem tendo como contrapartida a apuração de ganho de capital.”

Nos precedentes acima citados, encontram-se referências aos diversos elementos que denotam a artificialidade do ágio gerado internamente, ressalvadas, naturalmente, as peculiaridades de cada caso concreto, posto que nem todos se fazem presentes em todos os casos: ausência de efetivo significado econômico, ausência de alteração do controle das sociedades envolvidas, ausência de pagamento ou de efetivo dispêndio, ausência de geração de ganho de capital em contrapartida, utilização de sociedade de curta duração como “empresa veículo” para a criação do ágio.

Em linha com esta expressiva e dominante corrente de pensamento, cumpre revisitar, ainda que de forma sucinta, a sequência de operações societárias praticadas, no caso concreto.

Em 27 de dezembro de 2000, a Natura Empreendimentos S.A. tornou-se subsidiária integral da Natura Participações S.A., quando esta incorporou as ações daquela.

Naquele momento, a Natura Empreendimentos e a Natura Participações tinham a seguinte composição societária:

Natura Participações (CNPJ 02.356.283/0001-34)			
item	CPF/CNPJ	Nome	Participação (Capital votante)
1	332.927.288-00	ANTONIO LUIZ DA CUNHA SEABRA	38,58670%
2	383.599.108-63	GUILHERME PEIRAO LEAL	36,83080%
3	062.244.238-49	ANIZIO PINOTTI	9,08990%
4	672.924.618-91	PEDRO LUIZ BARREIROS PASSOS	9,08990%
5	553.144.148-72	RONUEL MACEDO DE MATTOS	6,40260%

Natura Empreendimentos (CNPJ 00.231.819/0001-60)			
item	CPF/CNPJ	Nome	Participação (Capital votante)
1	332.927.288-00	ANTONIO LUIZ DA CUNHA SEABR	37,25380%
2	383.599.108-63	GUILHERME PEIRAO LEAL	35,55240%
3	062.244.238-49	ANIZIO PINOTTI	8,76970%
4	672.924.618-91	PEDRO LUIZ BARREIROS PASSOS	8,76970%
5	553.144.148-72	RONUEL MACEDO DE MATTOS	6,18230%
6	789.050.797-68	MARCELO PEREIRA M. ARAUJO	1,00000%
7	084.142.238-93	ALESSANDRO GIUSEPPE CARLUCCI	0,40000%
8	016.361.978-68	EDSON VAZ MUSA	0,00001%
9	447.507.658-72	JOSÉ GUIMARÃES MONFORTE	0,00001%
10	02.356.283/0001-34	NATURA PARTICIPAÇÕES S/A	2,07200%

Na operação de incorporação de ações, as ações da Natura Empreendimentos foram avaliadas economicamente, a valor de mercado, segundo um potencial de lucratividade futura (metodologia de fluxo de caixa futuro descontado), o que gerou um ágio.

De acordo com os lançamentos realizados em 31/12/2000 pela Natura Participações, para um valor de R\$ 58.166.481,21 registrados a débito de conta de investimentos, houve o concomitante registro do valor de R\$ 1.019.041.518,79 a débito de conta de ágio.

Em 29 de março de 2004, a Natura Cosméticos S.A. incorporou, sucessivamente, e de forma reversa, as suas controladoras direta (Natura Empreendimentos) e indireta (Natura Participações).

Pouco antes destas operações de incorporação reversa, em 31 de janeiro de 2004, a Natura Participações constituía uma provisão para preservação do fluxo de dividendos futuros, de igual valor ao ágio nela registrado. A contrapartida desta provisão foi feita a débito de uma despesa não operacional. Referida despesa contribuiu com a quase totalidade do prejuízo contábil apresentado pela Natura Participações naquele período, contudo, a despesa foi por ela adicionada nas apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em decorrência das operações de incorporação reversa, a Natura Cosméticos incorporou o ágio (conta devedora) e a provisão para preservação do fluxo de dividendos futuros (conta credora), ambos expressos pelo mesmo valor de R\$ 1.028.040.605,94, pelo qual estavam contabilizados na Natura Participações, consoante reconhecido em novo laudo elaborado para o evento.

A partir da operação de incorporação, a Natura Cosméticos deu início à amortização do ágio.

De se observar que o presente processo trata da amortização do ágio nos anos de 2008 e 2009. A glosa da amortização do ágio nos anos de 2004 a 2007 foi tratada no âmbito do processo 16561.000059/2009-29, do qual, aliás, é uma das ementas acima transcritas.

Pelo quanto se extrai dos fatos acima sucintamente expostos, percebe-se claramente que o caso se enquadra em todas as circunstâncias que dão ensejo à mencionada jurisprudência (exceto a utilização de sociedade de curta duração – “empresa veículo” – inexistente, no caso).

Todas as empresas envolvidas nas operações pertenciam ao mesmo grupo econômico. Não há qualquer alteração de controle societário em decorrência das operações praticadas.

Na data da incorporação das ações da Natura Empreendimentos (27/12/2000), os cinco sócios detentores de 100% do capital votante da Natura Participações detinham também 96,53% do capital votante da Natura Empreendimentos.

Não houve efetivo ônus para o adquirente. Ora, não se questiona o fato de que não obrigatoriamente há de existir o pagamento em espécie, sendo cediço que a aquisição pode se dar por diversas formas. Contudo, para que o ágio adquira sentido econômico, há de ser demonstrado ter havido, na operação de aquisição da participação societária, um efetivo ônus para o adquirente, quer seja este em espécie, quer seja em bens representativos de valor econômico. E isto, no caso, não resta demonstrado.

As operações levadas a efeito, portanto, se deram sem a participação de terceiros que pudessem vir a conferir sentido econômico ao ágio. Tampouco houve qualquer demonstração de que, por exemplo, embora inexistente a participação de terceiras partes independentes, o reconhecimento do ágio, na outra ponta da operação, tivesse dado ensejo a algum ganho de capital oferecido à tributação (é que, neste caso, segundo uma corrente de pensamento defendida em alguns precedentes do CARF, a tributação do ganho de capital, numa ponta, daria sentido econômico ao ágio, na outra, permitindo a sua amortização).

De todo o exposto, sobressai que o verdadeiro “sentido econômico” do ágio é tão somente a sua amortização com o propósito de redução das bases de cálculo tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Neste contexto, o fato de todos os atos praticados, em cada etapa, estarem em conformidade com a lei e as formalidades exigidas, não é suficiente e nem relevante para fins de permitir tal redução indevida do lucro líquido.

A recorrente defende a existência de efetivas razões empresariais e propósitos negociais inseridos em todos os atos praticados, tanto quando da incorporação de ações da Natura Empreendimentos pela Natura Participações, bem assim quando das incorporações reversas de ambas pela Natura Cosméticos, sempre girando em torno da redução e/ou adequação da estrutura societária, concentração e/ou otimização das atividades da empresa, redução de custos operacionais e de administração, etc.

Neste aspecto, há que se dizer que a autoridade fiscal não questionou, efetivamente, o propósito negocial das operações, quanto a essas finalidades declaradas pelo grupo Natura. E, de fato, nem precisaria, pois não há dúvidas de que o grupo pode se organizar como melhor entender.

A questão não é o propósito negocial das incorporações em si, mas sim a falta de propósito e fundamento econômico para respaldar a geração, e posterior aproveitamento como despesa, de um ágio interno sem qualquer materialidade. Aliás, neste sentido, registre-se que qualquer eventual “*redução de custos operacionais e de administração*” que tal reorganização societária pudesse (ou possa) ter ensejado dificilmente faria frente ao enorme aumento dos custos, provocado pela amortização do ágio ficto. Esta descomunal despesa de mais de um bilhão de reais só não constitui um verdadeiro problema para a empresa justamente porque é absolutamente irreal. É uma “despesa” que só gera benefícios (redução dos tributos devidos), mas que nenhum impacto real negativo opera sobre a empresa.

Ademais, conforme bem ressaltou a fiscalização, as razões empresariais e negociais identificadas pela recorrente no documento “Justificação e Protocolo de Incorporação de Ações da Natura Empreendimentos S.A. pela Natura Participações S.A.” poderiam todas ser implementadas sem que houvesse a necessidade de reavaliação das ações da Natura Empreendimentos, *verbis*:

“84. Abertura de capital, obtenção de financiamentos junto ao BNDES e concentração de ações não justificam a incorporação das ações pelo seu valor econômico da qual se origine um ágio artificial (inexistente), criado internamente ao grupo. Todos esses objetivos poderiam (e, no caso, deveriam) ser obtidos por meio de uma incorporação das ações pelo seu valor patrimonial.”

Não apenas o CARF, mas também a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, e a própria doutrina contábil, condenam o ágio interno.

Antes que se alegue não poder a autuação fiscal buscar amparo em normas societárias e contábeis, registre-se que a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro é o resultado da interseção de três feixes de normas: ciência contábil, lei societária e lei fiscal.

Tomando-se o IRPJ como exemplo, temos que a lei tributária determina que a sua base impositível (lucro real) tem como ponto de partida o lucro líquido, o qual, por sua vez, deve ser apurado com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), consoante expressamente dispõe os artigos 7º, § 4º, e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

E a lei societária (Lei das S/A, já referida), por sua vez, determina expressamente que a companhia observe, em sua escrituração mercantil, os princípios de contabilidade geralmente aceitos, fazendo, ainda, no seu art. 177, diversas outras referências a conceitos diretamente relacionados à ciência contábil, tais como “*métodos ou critérios contábeis*” e “*regime de competência*”, entre outros. Determina ainda a lei societária que as companhias abertas observem as normas expedidas pela CVM.

Neste cenário, tem-se que, se a Contabilidade não aceita um determinado registro, no caso, um ágio na aquisição de um ativo, esse valor também será, em princípio, rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida em que ele trará reflexos na

apuração do lucro líquido da pessoa jurídica. Isto somente não seria verdade se houvesse expressa determinação em contrário, por parte da lei tributária, o que, no caso, inócorre.

Para que não restem dúvidas do repúdio que a ciência contábil e a própria CVM demonstram com relação a este tipo de operação artificial, cite-se os seguintes atos, alguns dos quais foram referidos e comentados pela própria fiscalização:

- Deliberação CVM nº 29/86, que trata do Princípio do Custo como Base de Valor;
- Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, que trata do Princípio do Registro pelo Valor Original;
- artigo do Professor Eliseu Martins, publicado em congresso realizado em 2004 na USP, expressando que o ágio decorre de processo de compra e venda de ativos somente quando estiverem envolvidas partes independentes e não relacionadas, não sendo passível de reconhecimento contábil o ágio gerado internamente;
- Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que enfaticamente condena o ágio gerado em operações internas, afirmando inexistir geração de riqueza em transação consigo mesmo, e concluindo que *“essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade”*.
- Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.110/2007, que destaca o fato de o ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente ser vedado pelas normas nacionais e internacionais, e que, portanto, *“qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”*;
- Resolução CFC nº 1.139, de 21.11.2008, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.8, que expressamente afirma que o *“ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo”*;
- Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2013, que reafirma a vedação ao registro do ágio interno, em razão de que *“não há no caso terceiros independentes, interessados em praticar uma operação sem favorecimentos, validando o ágio.”*

O fato de algumas dessas normas ou manifestações serem posteriores aos eventos ocorridos não retira o seu caráter interpretativo, pois a base legal efetiva em que se amparam já se encontrava vigente à época.

De fato, para que fosse possível a legislação tributária convalidar algo que a própria contabilidade rejeita, entende-se que teria de haver expressa previsão legal neste sentido, o que não se verifica.

A alusão da recorrente aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não a socorre, pois não há como extrair dos seus comandos qualquer interpretação no sentido de que ali estaria albergado o “ágio interno” de que aqui se fala, mormente tendo-se em conta o caráter manifestamente antielisivo contido nos referidos artigos, estampado na própria exposição de motivos ao art. 8º da Medida Provisória nº 1.602/97 (origem daqueles mencionados artigos), na qual o legislador expõe as suas preocupações com alguns “planejamentos tributários” engendrados exclusivamente para gerar ganhos de natureza tributária. Confira-se:

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

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

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

É com relação aos casos reais, de efetivo ágio pago, portanto, que o legislador instituiu nova disciplina relativa à sua amortização, com isto derogando parcialmente algumas normas contidas no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a respeito.

Aliás, registre-se que o regramento contido na Lei nº 9.532/97 especifica a forma pela qual devem ser feitos — quando da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica por outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão — os registros *contábeis* dos valores antes considerados como ágio ou deságio. Todos os lançamentos referidos na lei dizem respeito tão somente à *escrituração comercial* da pessoa jurídica, sendo que as amortizações dos ágios assim registrados (contabilmente) passam a ter, a partir do evento que determinou a extinção da participação societária, efeitos fiscais.

Assim, somente uma interpretação muito distorcida poderia levar ao entendimento de que, no bojo dos referidos artigos, estaria prevista a possibilidade de registro e aproveitamento do ágio interno aqui discutido. A lei trata de lançamentos contábeis, e a própria contabilidade repudia o ágio interno.

Por todo o quanto exposto, o fato de a Lei nº 12.973/14 ter feito expressa menção ao ágio interno (“*goodwill* decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes”) não pode ser tomado, como quer a recorrente, e com a devida vênia dos que entendem em contrário, como algo a corroborar a afirmação de que “*a legislação tributária anterior à edição de tal norma acolhia a presença do ágio interno para fins de amortização do ágio*”.

A recorrente alega, ainda, em seu favor, a correção da constituição da “Provisão para Preservação da Capacidade Patrimonial de Distribuição de Dividendos Futuros”, e a impossibilidade de tributação da receita de reversão desta provisão indedutível, por já ter sido tributada anteriormente.

Conforme relatado, a Natura Participações havia registrado, em 31 de janeiro de 2004, antes de sua incorporação pela Natura Cosméticos, a provisão acima mencionada, no valor de R\$ 1.028.040.605,94, idêntico ao montante do ágio.

A recorrente afirma que a constituição desta provisão obedeceu aos “*estritos termos das instruções CVM nºs. 319/99 e 349/01, tendo em vista o iminente processo de incorporação da Companhia vis-à-vis uma possível abertura de capital da provável incorporadora Natura Cosméticos S.A.*” E que as referidas instruções estipulam tão somente um valor mínimo pelo qual ela deve ser constituída (66% do valor do ágio, correspondente à diferença entre o valor do ágio – 100% e o benefício fiscal dele decorrente – IRPJ 25% e CSLL 9%, totalizando 34%), admitindo e até incentivando, a CVM, que a provisão seja feita em valor superior, como o foi no presente caso (100% do valor do ágio).

A autoridade fiscal, por outro lado, registrou que não se poderia considerar que tal provisão tivesse sido feita nos termos das citadas instruções da CVM, em face do que a própria CVM disse a respeito. Confira-se:

“43. O próprio Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2013 em seu item 4 que trata da combinação de negócios entre entidades sob controle comum, já transcrito no parágrafo 34, menciona que a provisão determinada nas referidas Instruções **se aplica no caso de ágio gerado entre terceiros independentes:**

(...)

A CVM no passado, na 1ª geração de operações de "incorporação reversa" ou "incorporação às avessas", **com ágio validado por terceiros independentes, chegou a disciplinar a questão** no âmbito das companhias abertas, com vistas a evitar que acionistas não controladores fossem prejudicados em dividendos a que fariam jus. Assim foi com a obrigatoriedade de constituição da provisão para integridade patrimonial, criada **pela Instrução CVM n. 319/99, modificada pela Instrução CVM n. 349/01.**

(...)”

52. Como se vê, a Natura Participações não poderia reconhecer o ágio interno. Afinal, o custo como base de valor há muito já era a prática contábil vigente (Deliberação CVM nº 29/1986, que referendou o pronunciamento do Ibracon sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, ao tratar do "Princípio do Custo como Base de Valor"). O provisionamento integral, que, no caso da Natura Participações, trata-se de baixa do ágio, só corrobora a inaceitabilidade do ágio gerado internamente, ainda que a Natura tenha justificado o provisionamento alegando que desejava preservar o fluxo de dividendos futuros, em atendimento às Instruções CVM nº 319/99 e CVM nº 349/01. De fato, resguardou-se o fluxo de dividendos, mas contra uma despesa de amortização de um "ativo fictício". É uma situação que não guarda semelhança com a outra, de provisionamento integral pelas Instruções CVM nº 319/99 e CVM nº 349/01, pela qual se procura preservar o fluxo de dividendos contra uma amortização de um ágio legítimo; a provisão, no caso do ágio interno, é uma baixa que resguarda o fluxo de dividendos contra a amortização de um intangível que não deve existir contabilmente.

53. Em nenhum julgado da CVM relacionado ao ágio gerado internamente, a autarquia justifica a necessidade de baixa com base nas Instruções CVM nº 319/99 e CVM nº 349/01. Mesmo porque, conforme já mencionado no parágrafo 43, **as**

instruções são direcionadas às operações entre terceiros independentes. Nos casos de ágio interno, a determinação para baixá-lo encontra respaldo em atos normativos que o vedam. Aquelas duas instruções admitem o provisionamento parcial ou integral do valor do ágio pela companhia; nestes, não se dá qualquer prerrogativa à empresa que possua ágio interno: ela deve baixá-lo por não ser o ágio interno aceitável nem contábil nem societariamente.”

Pelo quanto já exposto no presente voto, resta claro que o argumento da recorrente, de que a provisão constituída teria obedecido aos “*estritos termos das instruções CVM nºs. 319/99 e 349/01*” é manifestamente frágil e insustentável.

Mas as questões afetas à referida provisão encerram ainda mais um argumento, o qual, conforme dito, havia sido apresentado pela recorrente como preliminar: o da impossibilidade de tributação da receita de reversão desta provisão indedutível, por já ter sido tributada anteriormente.

Para bem compreender o argumento, que encerraria em si, em última análise, uma alegação de erro no enquadramento legal e na descrição dos fatos, por parte da fiscalização, transcrevo o quanto expôs a recorrente, a respeito, no recurso:

“Nos itens 59 a 66 do TVF, o Sr. Agente Fiscal discorre sobre o procedimento adotado pela Recorrente em relação ao registro e à amortização do ágio para fins contábeis e fiscais, focando principalmente na mudança de critério entre os períodos-base de 2008 e 2009. Conforme constatado no item 62, no período-base de 2008 a Recorrente lançou no LALUR exclusões, mês a mês o valor de R\$ 12.238.578,64, sendo que essas exclusões apenas coincidiam com o mesmo valor do encargo anual de amortização do ágio. Mas, note-se: essas exclusões visavam apenas evitar nova tributação dos montantes que já haviam sido tributados em decorrência da constituição da provisão para preservação do fluxo de dividendos, nos termos da Instrução CVM 319/99, com a redação dada pela Instrução CVM 349/01.

Com o advento da Lei nº 11.638/07 iniciou-se o processo de convergência das normas contábeis brasileiras e internacionais, e, na esteira destas alterações, a partir do ano de 2009 o ágio fundamentado em rentabilidade futura (“goodwill”), deixou de ser amortizado segundo as novas práticas contábeis societárias.

Contudo, na esteira da referida lei, foi editada a Lei nº 11.941/09, que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT, cujo art. 17, I e II determinavam que, na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404/76, com as alterações da Lei nº 11.638/07, a pessoa jurídica deveria realizar ajustes que reverteriam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Portanto, de acordo com os critérios estabelecidos pela Lei nº 11.941/09, para fins de atendimento à norma tributária, a Recorrente deveria continuar amortizando o ágio exclusivamente para fins fiscais. Foi neste sentido, inclusive, a resposta dada pela Recorrente ao Sr. Agente Fiscal para esclarecer as razões da manutenção do ágio em seu ativo para o período-base de 2009 (item 65 do TVF): *in verbis*: “*Como a partir de 2009 a regra contábil não permitia mais a amortização do ágio, este foi amortizado apenas para efeitos fiscais (regime temporário de transição – RTT permanecendo as rubricas congeladas...)*”

Em seguida, o Sr. Agente Fiscal reconheceu, no item 66 do TVF, que de fato se tratavam de exclusões relativas às reversões de provisão para preservação do fluxo de dividendos, **passando-se a tributar, pelo que se infere do referido item, justamente as reversões de provisão, in verbis:**

"66. De fato, mês a mês, a fiscalizada excluiu valores no LALUR 2009 (Doc. LALUR 2009) que somados totalizam R\$ 318.203.038,74. **As exclusões foram feitas com a descrição reversão da provisão para preservação de dividendos.** Na essência, mesmo com a mudança de critério os efeitos tributários são idênticos ao do ano-calendário 2008. Ou seja, no ano-calendário 2009 a fiscalizada reduziu mensalmente a base de cálculo do IRPJ e CSLL através da amortização total do ágio remanescente." - (g.n.)

Ora, ao assim proceder, o Sr. Agente Fiscal efetuou a glosa de meras exclusões decorrentes de reversões de provisão, ou seja, provisões já tributadas e que não podem ser tributadas novamente! Este entendimento é reforçado pelo item 002 "EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS", que integra a parte da "DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL" do Auto de Infração, cf. fls 1.633 do presente processo, referente a ambos os períodos-base de 2008 e 2009.

Tanto é assim que a própria DRJ, na tentativa de afastar os argumentos da Recorrente, **reconhece que o procedimento adotado pela fiscalização na autuação fiscal ora combatida implicou na tributação da reversão da provisão.** Contudo, na tentativa de "salvar o lançamento fiscal", decidiu por manter os autos de infração por entender que o lançamento referente à reversão da provisão não teria sido tributado anteriormente e a exclusão desses valores acabam por reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso fica claro nos seguintes trechos do acórdão recorrido:

"Dito isto, destaco que a adição ao lucro líquido do valor da provisão não pode ser considerado como oferecimento de receita à tributação, como alega a autuada e, sua defesa. Este procedimento visa anular os efeitos tributários do registro de uma despesa contábil quando da constituição da provisão. Assim, a alegação de que existiria duplicidade na tributação não procede (...) **Daí a fiscalização concluir ser indevida a exclusão da reversão da provisão, fato que concordo totalmente, pois este procedimento tem como resultado a redução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, motivo pelo qual não acato as alegações de defesa.**" (fls. 2.807 - g.n.)

Ou seja, é evidente que todo o lançamento relativo à amortização do ágio, conforme se depreende do auto de infração, de seu TVF e foi confirmado pela própria DRJ, está fundamentado na impossibilidade da exclusão da reversão de provisão anteriormente constituída sobre o ágio, a qual, todavia, ao contrário do que foi defendido pelo julgador, **já havia sido anteriormente oferecida à tributação pela Recorrente, quando da sua constituição.**"

A seguir, transcreve a recorrente diversos precedentes do CARF, no sentido de ser cabível a exclusão (via Lalur), das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de lançamentos relativos à reversão de provisões efetuadas em exercícios anteriores, que não tiveram efeitos fiscais por ocasião de sua constituição, e da necessidade de cancelamento do lançamento fiscal no qual tenha ocorrido "erro de enquadramento" ou "erro na descrição dos fatos".

Especificamente, há três precedentes, todos da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em que, no mérito, por unanimidade de votos, aquele colegiado reconheceu a necessidade de cancelamento da exigência, sendo que a matéria em discussão, e o erro cometido pelo agente fiscal, seriam exatamente os mesmos aqui citados.

Uma vez que os acórdãos 1402-001.461 e 1402-001.521 expressamente mencionam o anterior acórdão 1402-001.357, do qual também a recorrente extraiu as transcrições que fez no recurso, transcreve-se a seguir a ementa deste último, assim como trechos do voto proferido pelo conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (incorretamente identificado pela recorrente, bem como por um dos precedentes citados, como sendo o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto):

Ementa:

IRPJ/CSLL GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. É inválida a amortização do ágio artificial.

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA. Constatado erro no enquadramento legal e descrição de fatos, deve-se cancelar a exigência. Se a infração apontada pelo Fisco diz respeito a exclusões indevidas do Lucro Real, mas a real irregularidade cometida foi a contabilização de despesas indedutíveis, o crédito tributário deve ser cancelado.

Voto:

Equivocada, pois, a interpretação da Fiscalização quanto a relação entre a reversão da provisão sobre realização de ágio (“receita”) e a despesa de amortização de ágio contabilizadas. Tais lançamentos não possuem qualquer relação. Muito menos o efeito de anulação recíproca, ainda que matemática.

(...)

Considerando-se que a contabilização da provisão não gerou efeitos fiscais no momento de sua constituição, quando de sua reversão também não o poderia. Essa reversão é realizada com lançamentos a crédito de conta de resultado, os quais resultam, por consequência, um aumento do lucro real e da base de cálculo de CSLL. Logo, o procedimento de exclusão, via Lalur, dos valores contabilizados como receita, era o único caminho que o contribuinte poderia ter seguido a fim de manter a neutralidade da constituição provisão e de sua reversão.

(...)

Conforme se observa, a exclusão do Lalur neutraliza a reversão da provisão para realização de ágio. Assim, o que de fato diminuiu a base de cálculo do IRPJ e CSLL foram as despesas com amortização de ágio, e não as exclusões realizadas no Lalur.

Desse modo, incorreta a conclusão final da autoridade fiscal de que a exclusão realizada no Lalur caracteriza a infração.

Concluo assim, no mérito, a exigência fiscal deve ser cancelada.”

Com a devida vênia e respeito que merecem todos os julgadores naqueles referidos casos, e com a ressalva de não conhecer em profundidade os detalhes dos respectivos casos, senão pelos próprios acórdãos citados, não vejo como o entendimento ali exposto poderia ser reproduzido, ou aplicado, ao caso dos autos.

Em primeiro lugar, não se há de discordar da jurisprudência que confirma a possibilidade da exclusão (via Lalur), das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de lançamentos relativos à reversão de provisões efetuadas em exercícios anteriores, que não tiveram efeitos fiscais por ocasião de sua constituição.

Contudo, não se pode olvidar que os pressupostos para que uma tal exclusão seja possível são dois:

- em primeiro lugar, deve ter havido o reconhecimento de uma receita contábil (contrapartida do débito feito contra a provisão de saldo credor), e que esta receita (a reversão da provisão) não seja tributável;

- em segundo, o pressuposto para que esta receita (a reversão da provisão) não seja tributável é justamente o fato de que, quando da constituição da provisão, a correspondente despesa contábil gerada tenha sido adicionada;

Com relação ao segundo pressuposto, diga-se que, em que pesem todas as divergências entre fisco e contribuinte com relação à correção ou não da constituição da provisão em si, o pressuposto foi demonstrado. Efetivamente, a Natura Participações adicionou, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o valor da provisão constituída, por considerá-la indedutível (segundo o exposto reconhecimento da fiscalização a este respeito).

Há que se dizer que a adição ao lucro líquido, neste caso, por via dos ajustes na parte A do Lalur, representa tão somente a anulação do efeito fiscal que seria gerado pela constituição daquela provisão indedutível (pois sua contrapartida é uma despesa).

Deve-se frisar que nem todos os ajustes feitos na parte A do Lalur ensejam um correspondente registro na parte B deste mesmo livro. Apenas alguns valores adicionados ou excluídos na Parte A é que devem ser objeto de controle na Parte B do Lalur, para respectiva exclusão ou adição posterior. Não é o caso da provisão indedutível em comento.

O que garante a possibilidade de futura exclusão, neste caso, não é o registro na Parte B do referido livro, mas sim o fato de ter havido o registro contábil de uma receita (pela reversão de uma provisão contábil), e esta receita não ser tributável.

E isto, no caso, ao menos com relação ao ano de 2009, definitivamente não aconteceu. Não houve qualquer registro de receita contra a qual a referida exclusão faria frente, com vistas a neutralizar o efeito fiscal. Houve tão somente a exclusão, via Lalur.

Aliás, tampouco houve o registro contábil de qualquer despesa com amortização de ágio em 2009. Nestes termos, caberia a pergunta: como faria o auditor fiscal o lançamento, se não haveria, neste caso, uma *“irregularidade relativa à contabilização de despesas indedutíveis”* a respeito da qual poderia exigir a adição não feita pelo contribuinte?

A dar guarida ao equivocado entendimento defendido pela recorrente, a fiscalização ficaria simplesmente inerte, sem ter o que fazer. Ora, mas se é evidente que o

único “lançamento” existente é o do ajuste extra-fiscal, de exclusão do lucro líquido, do valor que corresponde exatamente ao montante da amortização do ágio interno, imaterial e sem qualquer fundamento econômico, que jamais deveria ter sido objeto de qualquer reconhecimento contábil ou fiscal, então não há dúvidas de que a exclusão do lucro líquido, no caso, foi apenas o *meio* utilizado para viabilizar a indevida dedução das bases de cálculo tributáveis.

Neste sentido, transcrevo a seguir excertos do Termo de Verificação Fiscal (TVF), para que se afastem quaisquer dúvidas acerca de um alegado equívoco na descrição dos fatos. Conforme se verá, os fatos foram adequadamente descritos, tendo a recorrente os compreendido muito bem, tanto que deles se defendeu com diversos e inteligentes argumentos, não havendo dúvidas de que o que a fiscalização, assim como este relator, não admitem, é a amortização do ágio gerado internamente.

“57. Conforme consta nos processos apresentados pela fiscalizada (parágrafo 25), já foram lavrados autos de infração IRPJ e CSLL com a glosa dos valores das despesas de ágio amortizadas entre os anos calendários 2004 e 2007 no valor total de R\$ 562.974.617,44. Aqui serão tratadas as despesas amortizadas tributariamente nos anos calendários 2008 no valor de R\$ 146.862.943,68 e 2009 no valor de R\$ 318.203.038,74.

58. No ano calendário 2008 a Natura Cosméticos amortizou tributariamente parte do ágio gerado internamente no valor total de R\$ 146.862.943,68. Contabilmente, na apuração da receita líquida, a despesa de amortização do ágio foi neutralizada pela receita de reversão da provisão para preservação do fluxo de dividendos; essa reversão (receita) foi excluída no LALUR 2008, de forma que, ao final, tem-se que a despesa de amortização é integralmente deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

59. Conforme informado nos parágrafos 21 a 23, antes da sua incorporação pela fiscalizada, a Natura Participações havia registrado em seu ativo o ágio decorrente da avaliação econômica das ações da Natura Empreendimentos e a provisão para preservação do fluxo de dividendos. Após a incorporação, a Natura Cosméticos passou a contabilizá-los no seu ativo da seguinte forma (Doc Resposta ao Termo de Intimação 06):

Nº Conta	Conta	Valor (R\$)
120118	Ágio de investimento	1.028.040.605,94
120123	Prov. man. cap. div	(1.028.040.605,94)

60. A fim de preservar o fluxo de dividendos dos acionistas não controladores, a fiscalizada revertia a provisão à medida que amortizava o seu ágio interno. Conforme arquivos contábeis transmitidos ao SPED CONTÁBIL, a contabilização em todos os meses do ano calendário 2008 é idêntica, por isso ela é demonstrada apenas para um dos meses:

Nº Conta	Conta	Ativo / DRE	Valor (R\$)	D / C
331423	Amortização de ágio	DRE	12.238.579,00	D
122003	Ágio de investimento	Ativo diferido	12.238.579,00	C
122004	Prov. man. cap. div.	Ativo diferido	12.238.579,00	D
331423	Amortização de ágio	DRE	12.238.579,00	C

61. Cabe notar que a conta de resultado nº 331423, "Amortização de ágio", foi utilizada para registrar tanto a amortização do ágio (a débito) quanto para registrar a reversão da provisão para manutenção da capacidade de pagamento de dividendos (a crédito), de forma que a diferença entre ambas não causou impacto sobre a receita líquida. No ano 2008, a conta nº 331423, de amortização de ágio, foi debitada no montante total de R\$ 146.862.948,00 e creditada (reversão da provisão para manutenção do fluxo de dividendos) no mesmo valor.

62. Observa-se que no LALUR 2008 (Doc Resposta aos Termos de Intimação Fiscal 04 e 05 - arquivo "2- LALUR 2008 PARTE I.pdf") a fiscalizada lançou nas exclusões, mês a mês, o valor de R\$ 12.238.578,64 (1/84 do valor do ágio). Essa pequena diferença mensal de R\$ 0,36 não será relevante para as abordagens feitas nesse Termo. Assim, no ano calendário 2008 a fiscalizada excluiu, via LALUR, o total de R\$ 146.862.943,68. Essas exclusões igualam-se à despesa anual de amortização do ágio.

63. A fiscalizada optou por não declarar na DIPJ ano calendário 2008 as despesas de amortização do ágio nem as reversões da provisão para preservar o fluxo de dividendos, diferentemente de como as registrou em sua contabilidade, na qual optou por reconhecê-las. Tanto um procedimento quanto o outro resultam no mesmo lucro líquido que serve de base para a apuração do IRPJ e da CSLL, pois a despesa de amortização e a reversão da provisão são idênticas e se anulam algebricamente. Assim, informadas ou não as duas contas, a exclusão da reversão da provisão no LALUR causa, ao final, uma redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL provocada pela despesa de amortização do ágio interno.

64. No ano calendário 2009, o remanescente do ágio no valor total de R\$ 318.203.038,74 foi totalmente amortizado tributariamente, entretanto, o valor do ativo, acompanhado da conta redutora, permaneceu no balanço da fiscalizada, conforme arquivos transmitidos ao SPED CONTÁBIL:

Nº Conta	Conta	Valor (R\$)
122003	Ágio de investimento	318.203.038,74
122004	Prov. man. cap. div	(318.203.038,74)

65. Intimada a esclarecer o motivo da manutenção do ativo, a fiscalizada respondeu (Doc Resposta ao Termo de Intimação 06) que:

"... Como a partir de jan/2009 a regra contábil não permitia mais a amortização do ágio, **este foi amortizado apenas para efeitos fiscais** (regime temporário de transição - RTT) permanecendo as rubricas congeladas..." (grifo nosso)

66. De fato, mês a mês a fiscalizada excluiu valores no LALUR 2009 (Doc LALUR 2009) que somados totalizam R\$ 318.203.038,74. As exclusões foram feitas com a descrição reversão da provisão para preservação do fluxo de dividendos. Na essência, mesmo com a mudança de critério, os efeitos tributários são idênticos ao do ano calendário 2008. Ou seja, no ano calendário 2009 a fiscalizada reduziu, mensalmente, a base de cálculo do IRPJ e CSLL através da amortização total do ágio remanescente.

(...)

70. As exclusões nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL dos valores amortizados tributariamente nos anos calendários 2008 e 2009, foram feitas nas

respectivas DIPJ, através da linha 68/69 "outras exclusões" da ficha 09 A - Demonstrativo do Lucro Real e linha 53 "outras exclusões" da ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Docs DIPJ 2008 e 2009 Natura Cosméticos), conforme informou a fiscalizada ao ser intimada a compor a linha outras exclusões dos referidos anos calendários (Docs arquivo anexo à resposta ao Termo de início de ação fiscal e Resposta aos Termos de Intimação Fiscal 04 e 05).

(...)

88. Como reiteradamente mencionado, o ágio interno, por ser inexistente, não atende aos pressupostos contábeis, societários e fiscais para seu reconhecimento como ativo. Apenas a baixa contábil do ágio gerado artificialmente não afasta o fato de que, em essência, com a exclusão no LALUR da reversão da provisão para preservação do fluxo futuro de dividendos, houve, sim uma redução imprópria da base de cálculo do IRPJ e da CSLL que provoca o mesmo efeito que a dedutibilidade da despesa de amortização do ágio interno. Trata-se, pois, de uma redução tributária causada por uma despesa de amortização que é inexistente.

(...)

94. Diante de tudo que foi exposto, faz-se necessário realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, decorrente da glosa das despesas de amortização de ágio gerado internamente nos anos calendários 2008 (R\$ 146.862.943,68) e 2009 (R\$ 318.203.038,74), por serem indedutíveis ("inexistentes") na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma dos artigos 247 e 250, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) e artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995."

Com a devida vênia, tendo-se em conta o quanto exposto pela fiscalização nos excertos acima transcritos, seria até leviano invocar um suposto erro de enquadramento legal ou de descrição dos fatos para cancelar integralmente um lançamento assim constituído.

Mencionáramos antes o ano de 2009, em que já não haveria mais o registro contábil nem das despesas de amortização do ágio, nem das receitas de reversão da "Provisão para Preservação da Capacidade Patrimonial de Distribuição de Dividendos Futuros".

Mas restaria o ano de 2008, em que havia o registro contábil de ambas, pelo que alguém poderia, talvez, entender então que, para este ano, o erro da fiscalização estaria configurado.

Mais uma vez, com a devida vênia, não é possível dar guarida a tal entendimento. Em primeiro lugar, veja-se que a recorrente contabilizava tanto a despesa quanto a receita contra uma única conta contábil (331423, vide parágrafo 61 do TVF acima), a qual apresentava, portanto, saldo zero! Neste contexto, difícil exigir-se a adição de uma despesa indedutível, se contabilmente a despesa, pelo confuso (ou talvez genioso) método de contabilização adotado pelo contribuinte, sequer sensibiliza o resultado contábil.

Tanto que, o próprio contribuinte, ao preencher a sua DIPJ relativa ao ano de 2008, não declarou nem as despesas de amortização do ágio e nem as reversões da provisão. Tão somente excluiu, nas linhas relativas a "outras exclusões" da DIPJ, os valores que, conforme já aqui mencionado, correspondem exatamente às indevidas amortizações do ágio que jamais poderia ter sido reconhecido.

Portanto, sem qualquer procedência o argumento de que o auditor fiscal teria incorrido em erro ao glosar a exclusão indevida. A exclusão extra-contábil foi apenas o meio pelo qual se materializou, no caso, a indevida repercussão tributária das amortizações do ágio inexistente.

Igualmente sem procedência o argumento de que estaria havendo dupla tributação, em face de já ter sido adicionada a despesa quando da constituição da provisão. Pois, conforme dito, aquela adição não representou o oferecimento à tributação de coisa alguma, e sim tão somente a anulação do indevido efeito fiscal que adviria do registro daquela despesa, se não tivesse sido lá adicionada.

Portanto, por todo o exposto, deve ser mantido o lançamento com relação a este item da autuação.

No que toca ao reflexo de CSLL, sem procedência o argumento de que inexistiria previsão legal para a adição, na sua base de cálculo, da despesa com a amortização de ágio. É que, no caso, não se trata aqui da mera indedutibilidade dessas despesas em face de legislação material específica apenas para o imposto de renda.

Trata-se, isto sim, do registro indevido de despesas inexistentes, imateriais, e que afetaram também, a apuração da base de cálculo daquela contribuição. Seja afetando de modo indevido o lucro líquido contábil, que é também o ponto de partida para a apuração da sua base de cálculo, seja pelo meio utilizado pelo contribuinte, de zerar o efeito contábil provocado, mas promover a redução da base de cálculo por meio de exclusão extra-contábil.

Tratando-se de despesas artificialmente geradas, sem qualquer materialidade nem sentido econômico, as quais sequer seriam passíveis de registro contábil, inadmissível a repercussão tributária das mesmas na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Aliás, é esta mesma circunstância, de não se tratar de uma despesa efetiva, contudo meramente indedutível em face das leis tributárias, e sim de uma despesa imaterial, artificialmente fabricada, que me conduzem a concluir pela correção da aplicação da multa qualificada ao caso.

O intuito de fraude, previsto na lei para a qualificação da multa de ofício, possui um amplo conceito no qual se inserem as condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio, conforme previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Para a constatação da ocorrência de dolo, tanto em sua acepção penal, quanto aqui, como elemento subjetivo do tipo qualificado tributário, diz a mais balizada doutrina que é necessário verificar se havia, por parte do agente, a *consciência* (conhecimento do agente das circunstâncias caracterizadoras do ilícito) e a *vontade* para a prática da conduta (positiva ou omissiva) contrária ao ordenamento. Em outras palavras, é preciso demonstrar que o agente *previu e quis* o resultado ilícito.

Por todo o quanto exposto no presente voto, resta evidente que a contribuinte agiu de modo consciente e doloso, com vistas a reduzir o montante dos tributos devidos sobre o lucro, por meio da geração de um ágio artificial cuja amortização viria a reduzir a base imponible destes tributos, situação esta que se enquadra, assim como o fisco a enquadrou, no quanto disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito:

“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.”

De fato, não se trata, no caso, de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de algum erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária.

A dar guarida ao entendimento defendido pela recorrente, bastaria periodicamente efetuar operações semelhantes, intra-grupo e sem quaisquer ônus ou custos reais, para nunca mais ter de pagar qualquer tributo sobre os lucros da sua atividade. É tão absurda esta proposição, que não se pode, a meu ver, dar guarida a entendimentos no sentido de que a recorrente teria incorrido em erro de proibição, ou interpretação equivocada da lei, em qualquer caso como forma de afastar a qualificação da multa aplicada.

Com relação aos lançamentos decorrentes do ágio interno, portanto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

2. Juros sobre o Capital Próprio (JCP)

A fiscalização glosou a exclusão de uma parte dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP) pagos ou creditados, por se referirem a juros calculados sobre o patrimônio líquido de ano anterior:

“130. Com relação ao valor de R\$ 57.464.917,67, ele foi registrado na contabilidade no final do ano calendário 2008 a débito de lucros acumulados (nº 22300) e a crédito em diversas contas do passivo exigível representativas de direitos dos sócios (Doc ...). O pagamento do referido valor foi autorizado pelo Conselho de Administração em reunião realizada em 18/02/2009 (Doc ...) e ratificada pela Assembléia Geral Ordinária em 23/03/2009 (Doc ...). Conforme planilha de cálculo apresentada pela fiscalizada (Doc ...), o valor se refere a juros calculados sobre o patrimônio líquido de agosto à dezembro de 2007 (R\$ 16.673.027,37) e de janeiro à dezembro de 2008 (R\$ 40.791.890,30).

131. Já em relação ao valor de R\$ 25.028.116,12, o registro se deu na contabilidade no final do mês de julho de 2009 a débito de lucros acumulados (nº 22300) e a crédito em diversas contas do passivo exigível representativas de direitos dos sócios (Doc ...). O pagamento do referido valor foi autorizado pelo Conselho de Administração em reunião realizada em 19/07/2009 (Doc ...) e ratificada pela Assembléia Geral Ordinária em 06/04/2010 (Doc ...). Conforme demonstrado pela fiscalizada (Doc ...), o valor se refere a juros calculados sobre o patrimônio líquido de janeiro a julho de 2009.

132. Para melhor análise segue abaixo resumo dos fatos ora narrados:

Item	Período base PL	Valor (R\$)	Reg Contábil	Deliberação
1	ago à dez de 2007	16.673.027,37	ano 2008	ano 2009
2	jan à dez de 2008	40.791.890,30	ano 2008	ano 2009
3	jan à jul de 2009	25.028.116,12	ano 2009	ano 2009

(...)"

A fiscalização concluiu que os itens 2 e 3 acima atenderam às normas contábeis, societárias, e fiscais, sobre as quais discorreu no relatório. Contudo, glosou a exclusão do valor referido no item 1 por entender que a fiscalizada *"deixou de exercer seu direito em momento oportuno (ano calendário 2007), infringiu o princípio contábil da competência"*.

A recorrente se defende, argumentando, em síntese, que: (i) não há na lei qualquer limite temporal para o pagamento de JCP; (ii) o período de competência dos JCP é aquele em que há deliberação para o seu pagamento ou crédito, portanto, foi observado, no caso, o regime de competência; (iii) a obrigação contratual de pagar ou creditar os JCP, em um determinado ano-calendário, é decisão dos sócios ou administradores, e não se extingue pelo simples fato de não se ter exercido esta vontade; (iv) é lícito o pagamento ou crédito de JCP desde que atendidos os limites e condições legais aplicáveis à época da decisão.

A matéria está regulada no art. 9º da Lei nº 9.249/95, abaixo transcrito apenas na parte que interessa à discussão:

"Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º."

Dos argumentos manejados pela defesa, há que se concordar que não houve, no caso, efetivamente, desrespeito ao regime de competência para o reconhecimento da despesa.

O pagamento (ou não) de JCP representa uma opção, conferida pelo legislador, aos contribuintes pessoas jurídicas. Só há sentido falar-se em despesa incorrida a partir do momento em que há deliberação para que ocorra o seu pagamento. Para a legislação

societária, contudo, os JCP sequer são considerados despesa, mas sim uma forma de destinação do resultado.

Neste sentido, por exemplo, dispunha a Deliberação CVM nº 207, de 13 de dezembro de 1996 (com vigência até 31/08/2012):

“I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.

VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.”

Já a Deliberação CVM nº 683, de 30 de agosto de 2012, aprovou a Interpretação Técnica ICPC 08(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que assim dispôs:

“10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório.”

Portanto, o reconhecimento como despesa é reconhecido tão somente pela regra fiscal contida no art. 9º da Lei nº 9.249/95, cujo *caput* trata justamente da sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real, ali fixando o limite para esta dedutibilidade. A lei fiscal, portanto, confere aos JCP o tratamento de uma despesa financeira.

Assim, entendo que, quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação *pro rata* dia da taxa TJLP, sobre os valores das contas do patrimônio líquido, só pode estar-se referindo ao patrimônio líquido e ao período de apuração do lucro real em que se reconhece a própria despesa, e a nenhum outro.

Em outras palavras, a despesa só pode ser calculada nos limites do exercício em que contabilizada, não sendo possível apurar-se o montante da despesa incorrida com base em períodos anteriores.

É essa a opinião de Hiromi Higuchi²:

“Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento.

(...)

Algumas empresas chegam ao exagero de efetuar os lançamentos contábeis de juros sobre o capital próprio, a título de ajustes de exercícios anteriores, após dois ou três anos da data de apuração dos resultados, seguida de retificação das declarações de rendimentos. Neste caso está provada a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio.”

No mesmo sentido é o magistério de Edmar Oliveira Andrade Filho³, para quem o fato de as demonstrações contábeis de períodos anteriores já terem sido aprovadas pelos acionistas, sem que tenha havido a deliberação acerca do pagamento de JCP, configura a renúncia à faculdade prevista em lei. Confira-se:

“Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem essa deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

(...)

Se em determinando exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer

² HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. pp. 127128.

³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 458

se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.”

Portanto, correto o procedimento fiscal, ao não permitir que fosse deduzida a despesa de JCP calculada com base na aplicação da taxa TJLP sobre o patrimônio líquido de período anterior ao da apuração do lucro real no qual se reconhece a própria despesa.

No mesmo sentido que o presente voto, os seguintes precedentes:

Acórdão nº 1301-001.118, sessão de 5 de dezembro de 2012, relator Wilson Fernandes Guimarães:

“DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado.”

Acórdão nº 1102-000.934, sessão de 8 de outubro de 2013, relator José Evande Carvalho Araujo:

“JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) é optativo, e, nos termos da lei, eles só passam a existir no mundo jurídico com o pagamento ou o crédito individualizado ao titular, sócios ou acionistas. Somente nesse momento podem ser considerados como despesa incorrida, devendo-se realizar seu cálculo em função do patrimônio e lucros do exercício em que surgiram. Não é possível se apurar o montante de despesa incorrida com base em períodos anteriores a sua existência.”

Com relação aos lançamentos decorrentes da glosa dos JCP, portanto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

3. Perdas no recebimento de créditos

Consta no relatório fiscal acerca desta infração:

“140. Assim, a fiscalizada foi intimada nos seguintes termos (Doc item 4 do Termo de intimaçãoFiscal 04):

Com relação à planilha entregue a esta fiscalização compondo as perdas efetivas contabilizadas no ano calendário 2009 no valor total de R\$ 67.126.138,08, justificar o motivo pelo qual 232.975 operações no valor total de R\$ 1.083.263,26 com vencimentos entre 01/07/2009 e 31/12/2009 foram baixadas como perdas, uma vez que o artigo 9º da Lei 9.430/96

permite somente o registro das perdas de créditos em operações vencidas a mais de 6 meses.

141. Em Sua resposta (Doc Resposta aos Termos de Intimação Fiscal 04 e 05), a fiscalizada informou que:

"Vale justificar que, as 232.975 operações no valor de R\$ 1.083.263,26, com vencimentos entre 01/07/2009 e 31/12/2009, foram baixados como perda, pois o sistema legado é parametrizado para lançar automaticamente em perdas qualquer saldo remanescente de pagamento menor ou igual a R\$ 12,00."

(...)"

A fiscalização, então, glosou a despesa com perdas no recebimento de créditos no referido valor de R\$ 1.083.263,26.

No recurso, a recorrente aduz, em síntese, o seguinte: (i) nulidade da decisão recorrida por ausência de apreciação da prova apresentada e por falta de manifestação quanto ao alegado erro de capitulação legal; (ii) nulidade do lançamento por erro de capitulação legal e por ausência de documento que embasou; (iii) as dívidas de montantes inferiores a R\$ 12,00 são, na essência, despesas operacionais plenamente dedutíveis, nos termos do artigo 299 do RIR/99; (iv) , esses mesmos créditos já poderiam ser deduzidos no período base de 2010, pelo que, quando muito, caracterizada a mera postergação do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 273 do RIR/99.

A prova apresentada, que não teria sido analisada pela DRJ é o 'doc.23' da impugnação, que seria justamente a planilha que a fiscalização utilizou para embasar o lançamento, mas não anexou aos autos, o que seria causa de nulidade do próprio lançamento:

"...a Recorrente, de boa-fé, juntou aos autos a referida planilha por amostragem, a fim de provar que praticamente a totalidade dos valores baixados como perda eram inferiores a R\$ 100,00, o que não justificava sua cobrança por qualquer meio uma vez que os custos para isso seriam maiores do que a própria perda (Doc. 23 anexado à Impugnação)"

Ora, a referida "planilha por amostragem" (fls. 2337-2338) apenas confirma que os valores nela constantes são de fato muito inferiores ao limite de R\$ 5.000,00 previsto no artigo 9º, § 1º, II, 'a', da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

"Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;"

Assim, se a "planilha por amostragem" trazida pela própria recorrente apenas corrobora o quanto afirmado tanto pela recorrente, quanto pela fiscalização, ou seja, que os

créditos são inferiores a R\$ 5.000,00, não se verifica qualquer nulidade no acórdão recorrido, que assim manifestou-se sobre a questão (grifei):

“Primeiramente, **afasto a alegação de nulidade do lançamento, pois este decorre de documentos apresentados pela própria autuada. Constatado, ainda, que não houve contestação do valor glosado de R\$ 1.083.263,26 durante a ação fiscal e sequer na impugnação. Além disso, verifico que a lide se limita à matéria de direito**, pois se questiona a possibilidade de deduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL com perdas em operações de crédito vencidas há menos de 6 meses, e não de matéria de fato. Logo, não acarreta nulidade do lançamento a anexação de planilha contendo parte destas operações.”

Pelos motivos expostos, afasta-se todas as alegações de nulidade (do lançamento e/ou da decisão recorrida) vinculadas à planilha na qual se embasou o lançamento.

Tampouco prosperam as alegações de nulidade do lançamento e/ou da decisão recorrida com relação a um suposto erro no enquadramento legal, posto que a fiscalização fez expressa referência ao dispositivo legal antes transcrito, e tampouco omitiu-se a DRJ em analisar o argumento apresentado.

Diante de norma específica regulando a matéria, não há como aplicar, como pleiteia a recorrente, tão somente o dispositivo legal atinente ao conceito de despesas necessárias (art. 299 do RIR/99), afastando-se a norma do art. 9º da Lei nº 9.430/96. A manifestação da DRJ também é neste mesmo sentido.

Ademais, a alegação de que os custos para cobrança seriam maiores do que a própria perda não possui nenhuma pertinência, posto que, nos termos da própria Lei nº 9.430/96, para créditos como os que foram glosados sequer há a necessidade de se instituir qualquer meio de cobrança para que sejam considerados dedutíveis. Basta demonstrar que estão vencidos há mais de seis meses.

Com relação à alegação de postergação, é entendimento assente no âmbito do CARF que não basta, a quem aproveita o argumento, apenas alegar a postergação, esta tem de ser provada.

E a postergação a ser provada, a que se referem tanto a norma legal citada pela recorrente (art. 273 do RIR/99, cuja base legal é o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º), quanto o Parecer Normativo do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação – COSIT nº 2 de 28.08.1996, é a postergação *do pagamento de imposto*.

Cediço que são as inexistências quanto ao período de apuração na escrituração de receita, custo ou despesa, que *podem* dar ensejo à postergação *do pagamento de imposto*. Mas não basta apenas demonstrar que determinada receita, cujo registro foi indevidamente postergado, já foi contabilizada no período seguinte, ou que determinada despesa, cujo registro foi indevidamente antecipado, já poderia ser deduzida no período seguinte. É necessário demonstrar que o imposto devido sobre a receita indevidamente postergada, ou sobre a despesa indevidamente antecipada, foi efetivamente pago no período seguinte (ou seja, que o imposto pago no período seguinte teria sido menor, no exato montante em que deixou de ser pago no período em que houve o indevido registro da despesa, ou em que deixou de ser feito o registro da receita).

Neste sentido, os seguintes precedentes do CARF:

Acórdão nº 103-23.308, sessão de 6 de dezembro de 2007, relator conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe:

“GLOSA DE CUSTOS - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO – PROVA

A subavaliação de estoques tem por efeito acarretar o diferimento da tributação do lucro para o exercício seguinte, e, em consequência, a postergação do pagamento do imposto, **devendo, contudo, sua ocorrência ser provada pela recorrente.**” (grifei)

Acórdão nº CSRF/01-04.872, sessão de 16 de fevereiro de 2004, relator conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior:

“LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS — POSSIBILIDADE DE EFEITOS DE POSTERGAÇÃO — COBRANÇA EM DUPLICIDADE — IMPOSSIBILIDADE — Restando **provado** que, até a data da autuação, deixou o contribuinte de compensar prejuízos fiscais observando o limite de 30% do lucro líquido ajustado, em razão do saldo dos mesmos ter se esgotado ou diminuído por compensação anterior integral e indevida, o lançamento de ofício deve considerar os efeitos da postergação de pagamento de tributos, pois não se pode exigir tributos em duplicidade. Não sendo este Conselho autoridade lançadora, competente para promover a constituição de crédito tributário, cancela-se a autuação.” (grifo do original)

Acórdão nº 103-23.627, sessão de 13 de novembro de 2008, relator conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe:

“POSTERGAÇÃO — ALEGAÇÃO — FALTA DE COMPROVAÇÃO

A simples alegação em tese da ocorrência da postergação não é suficiente para desconstituir o lançamento. **A postergação, alegada como matéria de defesa deve vir acompanhada da prova de sua ocorrência.**” (grifei)

Acórdão nº 1102-000.865, sessão de 7 de maio de 2013, relator conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

“POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA. Reconhece-se os efeitos da postergação tributária em relação aos períodos subsequentes à ocorrência do fato gerador lançado **nos quais o Contribuinte faz prova do recolhimento do tributo postergado.**” (grifei)

Acórdão nº 1102-001.257, sessão de 26 de novembro de 2014, relator conselheiro José Evande Carvalho Araujo:

“COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ACIMA DO LIMITE DE 30%. POSTERGAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA DEFESA.

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente Súmula CARF nº 36.

Hipótese em que **o contribuinte não comprovou que pagou IRPJ em período posterior em decorrência da falta de saldo de prejuízos a compensar, sendo seu o ônus dessa prova**, no temos do verbete sumular.” (grifei)

E as alegações da recorrente, no caso concreto, são somente no sentido de que as perdas em questão (despesas) já *poderiam* ser abatidas do resultado no período subsequente. Conforme dito, isto não é prova de ocorrência de postergação de pagamento de imposto. Assim, não há como acatar os argumentos da defesa.

Com relação aos lançamentos decorrentes da glosa das perdas no recebimento de créditos, portanto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

4. Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas

Em decorrência das infrações lançadas, já acima analisadas, a fiscalização procedeu ao recálculo das estimativas de IRPJ e CSLL devidas, e, sobre as diferenças encontradas, lançou a multa isolada de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A defesa sustenta haver duplicidade de multas (*bis in idem*) com a aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício sobre os mesmos fatos, e, ademais, afirma que, com a apuração do tributo ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, cabendo tão somente a multa de ofício.

A este respeito já firmei convicção em diversas outros precedentes. Não me seduzem nem sensibilizam as diversas teses que encontraram abrigo no seio do CARF, defendendo, por uma ou outra razão, a insubsistência parcial ou total das referidas multas, quando, na verdade, há expressa disposição legal prevendo a sua aplicação.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação (grifos acrescidos):

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)”

Cedição que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irretratável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do *caput* (“...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”).

É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos

mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro.

Tampouco se constata existir, no dispositivo legal que prevê a discutida penalidade, limitação temporal para o seu lançamento, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no decorrer do ano em curso. Pelo contrário, a expressa previsão legal de que o lançamento seja feito mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do período de apuração claramente sinaliza para o fato de que a multa isolada pode ser lançada *após* o encerramento do respectivo ano calendário.

Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, conforme restou acima exposto, as motivações que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além disto, observo serem também distintas as suas bases de cálculo, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação.

Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício. A circunstância de isto eventualmente vir a ocorrer, de qualquer sorte, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos.

Ademais, ainda que se admitisse que, no caso, uma única infração estivesse sendo submetida a duas penalidades distintas, não se vislumbraria, neste fato, qualquer irregularidade ou motivo para cancelamento de uma delas, em prol da outra. Vale dizer, não possui aplicabilidade, no Direito Tributário, o denominado princípio da consunção, existente no Direito Penal, argumento este que também tem sido frequentemente invocado para justificar o cancelamento da multa isolada aplicada.

De fato, são inúmeros os casos na legislação tributária em que uma única infração pode gerar diversas penalidades. Cito apenas um exemplo, para ilustrar o ponto: a exposição à venda de cigarro estrangeiro sem selo de controle acarreta ao infrator a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser pago, acrescido da multa de 150%, além da pena de perdimento da mercadoria, e de multa igual ao valor comercial da

mercadoria. Neste caso, poder-se-ia dizer que estão sendo impostas três penalidades sobre uma única infração. Vejamos como um caso destes é julgado pela 3ª Seção do CARF:

“CIGARROS NACIONAIS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, ENCONTRADOS EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO PAÍS. Nos termos do artigo 494 do Decreto nº 4.544, de 26 de janeiro de 2002 — RIPI/2002, "será exigido do proprietário do produto encontrado na situação irregular descrita nos arts. 277 e 284, o imposto que deixou de ser pago, aplicando-se-lhe, independentemente de outras sanções cabíveis, a multa de cento e cinquenta por cento de seu valor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, inciso II)."

CIGARROS ESTRANGEIROS ENCONTRADOS SEM SELO DE CONTROLE A venda ou a exposição à venda de cigarros estrangeiros sem o selo de controle sujeita a mercadoria à pena de perdimento e o proprietário da mesma à penalidade prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pelo art. 52 da Lei nº 10.637, de 29 de agosto de 2002, qual seja, multa igual ao valor comercial da mercadoria, não inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

(Acórdão 302-36.775, sessão de 13 de abril de 2005, relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto)

Rejeita-se com isto os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma mesma infração (*bis in idem*) e/ou da aplicabilidade do princípio da consunção ao caso.

Tampouco podem ser acatados em sede de julgamento administrativo, quando aventados, os argumentos acerca da abusividade ou confiscatoriedade da penalidade imposta, ou de afronta a outros princípios, como os da razoabilidade e proporcionalidade, pois cediço que o julgador administrativo é mero aplicador da lei ao caso concreto, e dela não se pode afastar, com base em suposta violação a princípios de ordem constitucional. Tal entendimento hoje encontra-se estampado tanto na Súmula CARF nº 2, quanto no art. 62 do atual Regimento Interno do CARF, ambos de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado.

Com base no acima exposto, entendo legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL que não tenham sido recolhidas a tempo próprio.

Nada obstante todo o quanto acima exposto, não se pode deixar de mencionar que o CARF, em 08/12/2014, editou a Súmula 105, cujo teor é o seguinte:

Súmula CARF nº 105: 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.

Nestes termos, sendo a súmula de observação obrigatória por parte dos conselheiros, haveria que se reconhecer a improcedência da exigência das multas isoladas que porventura tivessem sido lançadas com fundamento no dispositivo legal expressamente citado no verbete (art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996).

Ressalto, contudo, que o dispositivo legal ali citado foi expressamente revogado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a qual conferiu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A Lei nº 11.488/2007 não apenas reduziu o percentual da multa (de 75% para 50%) como também alterou a sua hipótese de incidência: a multa deixou de ser exigida sobre o “*valor do tributo ou diferença de tributo*” — expressão que em grande medida foi relevante (ao menos até antes da Lei nº 11.488/2007) para assentar a jurisprudência do CARF favorável à tese da concomitância — para passar a ser exigida sobre “*o valor do pagamento mensal devido*”.

Ao analisarmos ainda os precedentes que deram origem à referida súmula, editada em dezembro de 2014, vemos que todos (7, ao total) são acórdãos que analisaram a aplicação da multa isolada em anos anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007 (mais precisamente, são casos em que se analisou a aplicação da multa isolada sobre estimativas relativas a anos entre 1998 e 2003).

Este fato, aliado à expressa menção, na súmula, ao dispositivo legal que então amparava, nos autos de infração lavrados, a exigência da multa isolada, e ao fato de que tal dispositivo encontra-se hoje revogado, me conduzem à conclusão de que a Súmula CARF 105 não se presta a amparar a exoneração da exigência das multas isoladas lançadas após a citada alteração legislativa.

Tendo-se em conta que a Lei nº 11.488/2007 foi fruto de conversão da Medida Provisória 351/2007, entendo, portanto, que permanecem hígidas as multas cujos fatos geradores ocorram a partir de 22 de janeiro de 2007, data da publicação da referida Medida Provisória.

No caso concreto, portanto, sendo as multas isoladas relativas aos fatos geradores ocorridos nos anos de 2008 e 2009, não tem aplicação ao caso a referida súmula.

Com relação às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, portanto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

5. Juros de mora sobre a multa de ofício

Subsidiariamente, pleiteia a recorrente o afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, haja vista a inexistência de previsão legal autorizando a sua cobrança. Argumenta que o art. 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos encargos legais, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, limita a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

A matéria não é nova, e a jurisprudência do CARF tem-se posicionado consistentemente de modo contrário à alegação recursal. Assim também ocorria na 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, da qual participei até a sua formal extinção pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Exponho a seguir a versão sintética da análise tantas vezes reproduzida em julgados proferidos no âmbito daquele colegiado.

A previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício está plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN, que possui a seguinte redação:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(.....)”

A acepção da palavra *crédito* deve ser feita em consonância com o fato de que, após o lançamento de ofício efetuado, a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Afinal, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro.

Pela própria localização do referido artigo no CTN, inserido em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário, e numa seção que trata do pagamento, não se vislumbra amparo ao entendimento que visa a reduzir o alcance da palavra *crédito*, como se o artigo estivesse se referindo exclusivamente ao *tributo*, e não ao *crédito tributário*.

Os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração, momento a partir do qual, se não paga a multa, passa o contribuinte a encontrar-se em mora. Conforme dispôs o próprio CTN, somente a lei pode dispor em sentido diverso, eventualmente cogitando da não aplicação de juros sobre alguma parcela do crédito tributário.

Historicamente, o Decreto-Lei nº 1.736/1979 já previa a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos seguintes termos:

Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.

(.....)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

O parágrafo único do art. 2º acima transcrito expressamente ressaltava a não incidência de juros apenas sobre a multa de mora, mas não sobre a multa de ofício, prescrevendo o seu *caput* a incidência de juros sobre o “valor originário” dos “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional”. O art. 3º, por sua vez, referia todas as parcelas do débito que não se consideram incluídas no “valor originário” do débito, não se encontrando ali também a previsão para a exclusão, deste valor, da multa de ofício.

Houve, contudo, de fato, períodos em que, apesar da previsão geral de incidência de juros de mora contida no CTN, a lei expressamente restringiu os juros de mora apenas aos tributos e contribuições atualizados monetariamente, o que implicou, portanto, na sua não incidência, naqueles períodos, sobre a multa de ofício.

Por exemplo, houve a Lei nº 7.738/89, cujo art. 23 possuía a seguinte redação:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Contudo, já com a Lei nº 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre “os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional”, juros estes que eram então calculados com base na TRD, confira-se:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

Sem estender a análise histórica de modo a contemplar todos os diplomas legais que trataram do assunto, o que se verifica é que, sempre que o legislador visou a restringir o alcance dos juros a apenas parte (ou partes) do crédito tributário, o fez de modo expresso, ou usando a expressão “tributos e contribuições” para referir que somente estes se sujeitariam aos juros de mora, ou então mencionando expressamente todas as parcelas do crédito tributário (débito para com a Fazenda Nacional) que não deveriam sofrer a incidência daqueles juros.

No caso dos autos, há que se levar em consideração o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Rogando vênua à corrente desta Corte que se tem manifestado em sentido oposto, consoante julgados colacionados pela Recorrente, entendo que a expressão “*decorrentes de tributos e contribuições*” deva ser interpretada de modo a incluir a multa de ofício, e não a excluí-la. Os débitos para com a Fazenda Nacional podem ser de diversas naturezas, não apenas tributária. Assim, tenho que a expressão “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*” visa a apenas ressaltar a natureza tributária dos débitos a que se refere o dispositivo em questão, em contraste com a mais abrangente expressão “*débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional*”, anteriormente empregada pela legislação de regência.

Ademais, cumpre destacar ainda que o entendimento aqui exposto coaduna-se com o que se vem consolidando no STJ, conforme se pode verificar na ementa abaixo transcrita:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR, Relator Min. Benedito Gonçalves, DJe: 10/12/2012:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.”

Com estas considerações, entendo cabível a incidência de juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, os quais, nos termos da legislação de regência, são atualmente calculados com base na taxa Selic.

6. Responsáveis solidários

A responsabilidade solidária das pessoas físicas (Diretor Presidente e Membros do Conselho de Administração) pelo crédito tributário foi imputada pela fiscalização exclusivamente em decorrência das infrações relativas à amortização do ágio.

Confira-se o teor da acusação:

“149. No presente caso, foi lançada a multa qualificada (capítulo 2.5), em função da caracterização de fraude, na tentativa da fiscalizada de obter, mês a mês, redução de sua carga tributária através de amortizações de despesas inexistentes a partir do ágio inexistente (interno e não pago) gerado no grupo Natura.

150. Assim, sem prejuízo das consequências atinentes à esfera penal, impõe-se a responsabilização do Diretor Presidente e dos membros do Conselho de Administração da Natura Cosméticos, à época dos fatos geradores (2008 e 2009). Em decorrência dos cargos que ocupavam, essas pessoas possuíam relevantes poderes administrativos (e decisórios) sobre atos praticados em nome da empresa, incluído o artifício doloso, demonstrado por esta fiscalização, para redução dos tributos devidos através da amortização de despesas inexistentes.”

A DRJ, conforme relatado, afastou a responsabilidade de todas as pessoas físicas imputadas, em síntese, pelos fundamentos a seguir:

“(…) Se faz necessário a comprovação de conduta do agente enquanto pessoa física, com a ocorrência do fato gerador em razão desta ação, desta vontade pessoal em contribuir para o ilícito tributário. Fazer parte do Conselho Administrativo ou ser o Diretor Presidente, por si só, não é motivo para que os mesmos sejam responsabilizados para o pagamento dos tributos lançados.

(…)

Para aplicação do artigo 135 do CTN, tem haver a prova que o agente cometeu o ilícito com dolo, e se quisesse, poderia ter agido de forma diferente.

No presente caso, a infração foi amortização não permitida de ágio tendo como origem ato praticado em 2000. Não houve a indicação do autuante dos atos que os cidadãos teriam praticados em 2000, ou em 2008 e 2009, que demonstrassem claramente o dolo, a vontade, para atingir o resultado pretendido, ou seja, a redução dos tributos com a amortização indevida do ágio interno.

Logo, meu voto é por excluir do pólo passivo todos os responsabilizados solidariamente, a saber, (…)

Entendo que a decisão recorrida está correta.

Em que pese o fato gerador dos tributos lançados de ofício, relativo às infrações apenas com a multa qualificada, tenham ocorrido em 2008 e 2009, a infração está umbilicalmente ligada, conforme exposto no presente voto, aos atos praticados no ano de 2000, os quais deram origem ao indevido surgimento de um “ágio”, que jamais deveria ter sido reconhecido. O ágio em questão, portanto, padecia de um vício de origem, e é isto que macula a sua posterior amortização.

Efetivamente, não há nenhuma demonstração, pelo fisco, da participação direta das pessoas às quais foi imputada responsabilidade, nos atos que deram ensejo ao surgimento do ágio. Ademais, o referido ágio já vinha sendo amortizado há mais tempo, quando tais pessoas provavelmente ainda nem ocupavam os cargos com “relevantes poderes

administrativos e decisórios” a que se refere o fisco, portanto, também por aí sequer se vislumbra que tenham participado diretamente de qualquer ato doloso específico com vistas a cometer a fraude em questão.

De fato, simplesmente fazer parte do Conselho Administrativo ou ser o Diretor Presidente, por si só, não constitui motivo para ser responsabilizado, nos termos do art. 135 do CTN, pelo pagamento dos tributos lançados.

Deve ser negado, portanto, provimento ao recurso de ofício interposto.

7. Conclusão

Pelo exposto, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator