



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.722396/2013-68
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.161 – 1ª Turma
Sessão de 04 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente NATURA COSMÉTICOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial relativamente à glosa de despesas de amortização de ágio inicia-se com a dedução de tais despesas pelo contribuinte, sendo irrelevante para seu cômputo o momento em que ocorridas operações societárias que originaram o ágio.

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico.

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 QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios

contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Flávio Franco Corrêa, que não conheceram da matéria relacionada à base de cálculo da CSLL. No mérito, (i) por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso quanto à decadência; (ii) por maioria de votos, acordam em negar provimento quanto ao ágio interno, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (iii) quanto à concomitância da multa, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora),

Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento; e, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso quanto às matérias (iv) base de cálculo da CSLL, (v) JCP períodos anteriores, (vi) multa qualificada, (vii) juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que deram provimento a essas matérias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL quanto às seguintes infrações: (i) perda no recebimento de crédito deduzida indevidamente no ano calendário de 2009, com imposição de multa de 75%; (ii) exclusão indevida do lucro líquido (ágio, identificado pelo auditor fiscal como “interno”) nos anos de 2008 e 2009, com aplicação de multa de 150% e (iii) indevida exclusão de JCP de anos anteriores, também no ano de 2009, com multa de 75%. O auditor fiscal também lançou multa isolada sobre estimativas mensais destes tributos. As infrações são descritas no Termo de Verificação Fiscal

2. Ágio Interno (..)

Em 27 de dezembro de 2000, a Natura Empreendimentos S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 00.231.819/0001-60, tornou-se subsidiária integral da Natura Participações S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 02.356.283/0001-34, como se pode observar na ata da Assembleia Geral Extraordinária arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo - Jucesp. (...). Na operação, a

Natura Participações incorporou as ações da Natura Empreendimentos avaliadas economicamente. (...)

9. As duas empresas, Natura Participações e Natura Empreendimentos pertenciam, antes da incorporação das ações da segunda pela primeira, ao mesmo grupo econômico, como informado nos organogramas entregues pela fiscalizada.(...)

10. 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 93,53% do capital votante da Natura Empreendimentos (...)

16. Não houve, portanto, qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio das ações incorporadas da Natura Empreendimentos pela Natura Participações, como, inclusive, informa a fiscalizada em resposta ao item 4.1 da intimação nº 06 (...).

21. Em 29 de março de 2004, a Natura Cosméticos S.A, ora fiscalizada, incorporou sucessivamente a Natura Empreendimentos e Natura Participações (...) e passou a amortizar tributariamente o ágio gerado internamente ao grupo Natura.(...)

93. Concordar com a dedutibilidade tributária de amortização do ágio interno e não pago seria estar conivente com um tipo de fraude fiscal, uma vez que a legislação não ampara esse tipo de despesa artificial (inexistente). Criaria-se um benefício fiscal derivado de uma transação cujo custo foi rigorosamente zero, o que se pode considerar um subsídio tributário recebido por conta de uma transação pela qual não se pagou. A ilegitimidade da amortização do ágio interno e não pago fica evidente quando se imagina que, apenas baseado em laudos de avaliação e por meio de operações de reestruturação, o contribuinte pudesse, ao seu arbítrio e de tempos em tempos, reduzir ou até zerar o pagamento de tributos, bastando, para tanto, criar uma despesa fictícia (“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 (...) e 2009 (...), por serem indedutíveis (“inexistentes”) na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido (...)

2.5. Qualificação da Multa (...)

97. Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do artigo 44 da Lei nº 9430/96, acima transcrito. Nele citado, O ARTIGO 72 DA Lei nº 4.502/64 assim define fraude (...)

99. A fiscalizada estava perfeitamente consciente da ilegalidade do ágio interno e não pago. Tanto é que tratou de baixá-lo antes da abertura de capital, conforme explicitado no parágrafo 51. (...)

104. AS sequencias de atos praticados pelo do grupo Natura (capítulo 2.2), mesmo que revestidos das formalidades necessárias, foram realizados com claro abuso de direito, na medida em que tiveram por objetivo exclusivo a redução de sua carga tributária (...)

110. Por tudo que foi exposto, conclui-se que a fiscalizada agiu com intuito fraudulento ao reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL através de despesas inexistentes oriundas de um ágio inexistente (interno e não pago), justificando-se, assim, plenamente, a aplicação da multa qualificada.

3. Juros Sobre Capital Próprio (...)

134. Com relação ao valor do item 1, a fiscalizada deixou de exercer seu direito em momento oportuno (ano calendário 2007), infringiu o princípio contábil da competência ao apropriar na contabilidade do ano calendário 2008 o valor dos juros sobre capital próprio calculado sobre o patrimônio líquido de parte do ano calendário 2007 (...)

135. Diante de tudo que foi exposto, faz-se necessário realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, decorrente da glosa dos juros sobre capital próprio no valor de R\$ 16.673.027,37, excluídos indevidamente, via LALUR, das bases de cálculo dos referidos tributos no ano calendário de 2009 (...)

4. Perdas em Operações de Crédito (...)

139. Da análise da planilha com a composição das perdas efetivas, observou-se que 232.975 operações, com valores inferiores a R\$ 5.000,00 e com vencimentos entre 01/07/2009 e 31/12/2009 (...) foram registradas como perdas em operações de créditos (...)

142. Diante da resposta da fiscalizada, faz-se necessário realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, decorrente da glosa das perdas em operações de crédito, no valor total de R\$ 1.083.263,26, excluídas das bases de cálculo dos referidos tributos no ano calendário de 2009, por não se enquadrarem nas hipóteses previstas no artigo 9º da Lei nº 9.430/96 (...)

5. Multa isolada por insuficiência de Recolhimento de IRPJ e CSLL

143. Nos anos-calendário 2008 e 2009, a Natura Cosméticos optou pela apuração anual do IRPJ e CSLL. Dessa forma tinha o dever de realizar antecipações mensais com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução, de acordo com os artigos 222 e 230 do RIR/99.

144. Como consequência das deduções indevidas das despesas de amortização de ágio (...), dos juros sobre capital próprio e das perdas em operações de créditos, ocorreu, nos períodos de apuração dos anos calendários 2008 e 2009, a insuficiência de

recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas (...)

O contribuinte e os responsáveis tributários apresentaram Impugnações Administrativas, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro pela manutenção dos lançamentos com relação ao contribuinte e pela exclusão do pólo passivo dos responsáveis, conforme acórdão assim ementado (fls. 2.785/2.865):

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi negado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, que também negou provimento ao recurso de ofício (fls. 3.272):

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, voltase 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.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do acórdão com a remessa dos autos em 19/02/2016 (fls. 3.328), informando que não apresentaria recurso especial. (fls. 3.329)

Os responsáveis tributários foram intimados quanto ao acórdão entre 04/03/2016 e 08/03/2016 (fls. 3.351/3.358).

O contribuinte foi intimado em 02/03/2016 (fls. 3.350), apresentando embargos de declaração (fls. 3.360/3.369), nos quais alegou a existência de omissões, obscuridades e contradições no acórdão da Turma *a quo*, que foram rejeitados pelo Presidente de Turma (fls. 3.812), com a intimação do contribuinte em 26/04/2016.

Nesse contexto, o contribuinte apresentou recurso especial em 11/05/2016, alegando divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas (fls. 3.823/4.001):

(i) nulidade da decisão da DRJ, constando como paradigmas os acórdãos: **(i.a) 3202-000.946** e **(i.b) 1301-001.123**;

(ii) cancelamento dos autos de infração pela impossibilidade de tributação da receita de reversão de provisão, identificando-se como paradigmas os acórdãos nº **(ii.a) 1402-001.521** e **(ii.b) 1402-001.357**;

(iii) decadência / preclusão, considerando que o negócio jurídico foi praticado há mais de 5 anos, apontando-se os acórdãos paradigmas nº **(iii.a) 101-97.084** e **(iii.b) 107-09.545**;

(iv) legitimidade do ágio, constando como paradigmas os acórdãos: **(iv.a) 1302-001.145** e **(iv.b) 1301-001.224**;

(v) dedutibilidade dos encargos com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, indicando os acórdãos paradigmas nº **(v.a) 1301-001.394** e **(v.b) 103-22.749**;

(vi) JCP de períodos anteriores, com o seguinte paradigma: **107-08.941**;

(vii) postergação do pagamento para as perdas no recebimento de crédito, identificando-se os paradigmas **(vii.a) 105-14.519** e **(vii.b) 101-95.212**;

(viii) multa qualificada, constando os paradigmas nº **(viii.a) 1402-001.278** e **(viii.b) 1302-001.183**;

(ix) a cumulação de multa isolada com a multa de ofício, matéria sobre a qual são apresentados os acórdãos paradigmas **(viii.a) 1402-001.894**, e **(viii.b) 1103-001.960**;

(x) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, com os acórdãos paradigmas nº **(x.a) 9101-00.722** e **(x.b) 02-03.133**.

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo então Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF (fls. 4.533), conforme decisão cujos trechos são colacionados a seguir:

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º (Anexo II) do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto.

Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para cientificar o contribuinte do presente Despacho. Após, encaminhe-se à PGFN, para ciência do Recurso Especial interposto pelo contribuinte e do presente Despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões, relativamente às matérias que obtiveram seguimento — (3) “decadência/preclusão ocorrida, relativa à exigência de crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos contados da data do lançamento de ofício”; (4) “dedutibilidade dos encargos com amortização de ágio”; (5) “dedutibilidade dos encargos com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL”; (6) “possibilidade de pagamento/dedução de Juros sobre o Capital Próprio de períodos anteriores”; (8) “não incidência de multa qualificada quando ausente a comprovação de fraude e dolo”; (9) “não incidência de multa de ofício concomitante com a multa isolada”; e (10) “não incidência de juros sobre a multa de ofício”, conforme o disposto no art. 70 do Anexo II do mesmo Regimento. Finalmente, encaminhe-se o processo à CSRF, para julgamento do Recurso Especial do contribuinte.

Deste despacho cabe Agravo, nos termos do art. 71 do Anexo II do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016, relativamente às matérias que não obtiveram seguimento — (1) “nulidade do acórdão da DRJ por falta de motivação e cerceamento do direito de defesa na utilização indevida de informações em outro processo administrativo”; (2) “cancelamento dos autos de infração pela impossibilidade de tributação da receita de reversão da provisão”; e (7) “aplicação da regra de postergação do pagamento para as perdas no recebimento de créditos.

O contribuinte apresentou agravo, que foi rejeitado pelo Presidente da CSRF, confirmando-se a negativa de seguimento a algumas matérias tratadas em seu recurso especial (fls. 4.606/4.613). O contribuinte foi intimado em 05/09/2016 (fls. 4.693), informando-se da constituição do processo nº 16151.720148/2016-46 para prosseguimento da cobrança dos créditos tributários definitivamente constituídos na esfera administrativa (fls. 4.691).

Em 09/08/2016, os autos foram remetidos à Procuradoria, que apresentou contrarrazões ao recurso especial em 15/08/2016 (fls. 4.615/4.682), requerendo seja negado provimento ao recurso especial, pelas razões a seguir sintetizadas:

(i) não teria ocorrido a decadência, pois apenas com o fato gerador se iniciaria o transcurso do prazo decadencial;

-
- (ii) seria ilegítimo o ágio interno, notadamente porque não há um propósito comercial na operação;
 - (iii) a exigência de CSLL decorreria da aplicação dos artigos 299. Dp RIR, reproduzindo o artigo 47, da Lei nº 4.506/64, e do artigo 57, da Lei nº 8.981/95;
 - (iv) os juros sobre capital próprio só existiriam a partir do pagamento ou crédito individualizado ao titular, sócios ou acionistas;
 - (v) seria justificável a exigência de multa qualificada, diante do intuito fraudulento demonstrado pela autoridade autuante;
 - (vi) seria possível a cumulação de multa isolada quanto às estimativas mensais com a multa de ofício, pois a Lei nº 9.430/1996 prevê expressamente a cobrança da multa isolada;
 - (vii) legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Preliminarmente, ressalto que o presente processo trata de operações realizadas em 2000, que originaram ao menos duas autuações fiscais: **(i)** quanto aos anos de 2004 a 2007, tratado pelo processo administrativo nº 16561.000059/2009-29, processo sorteado à relatoria da Conselheira Daniele Rodrigues Souto Amadio; **(ii)** quanto aos anos de 2008 e 2009, nos presentes autos. Entendo que não há prejudicialidade, razão pela qual passo a apreciar o recurso especial a mim sorteado.

Adoto as razões do Presidente de Câmara para admitir o recurso especial nas matérias admitidas naquela decisão, confirmando a tempestividade do recurso e a demonstração da divergência na interpretação da lei tributária com relação a tais matérias.

Passo à análise do mérito, lembrando que há 7 matérias a serem apreciadas:

- (i) decadência / preclusão, considerando que o negócio jurídico foi praticado há mais de 5 anos;
- (ii) legitimidade do ágio;
- (iii) dedutibilidade dos encargos com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL;
- (iv) JCP de períodos anteriores;
- (v) multa qualificada relacionada à amortização do ágio (IRPJ e CSLL);
- (vi) cumulação de multa isolada com a multa de ofício quanto ao período de 2008 e 2009;
- (vii) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

I. Decadência

O contribuinte sustenta o transcurso do prazo decadencial “*em razão do fato de que a amortização do ágio fora contabilizada pela Recorrente nos anos-base posteriores a 2000 (2008 e 2009), o Fisco não poderia mais questionar, por meio dos autos de infração que foram lavrados somente em 26/08/2013*” (fls. 3900, trecho do recurso especial).

A alegação do contribuinte quanto à decadência foi rejeitada pela Turma Ordinária, pelos seguintes fundamentos:

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. (...)

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 daqueles 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

Esta Turma da CSRF é atualmente uníssona para afastar a alegação de decadência em casos como o presente. Nesse sentido, é o acórdão nº 9101-002.387 (Processo Administrativo nº 10970.720271/2012-11), do qual se destaca:

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

Adoto as razões de decidir da Turma Ordinária, para **negar provimento ao recurso especial a respeito da decadência**, considerando que os fatos geradores ocorreram entre 2008 e 2009, intimando-se a contribuinte quanto a este lançamento em dezembro de 2013.

II. Ágio Interno

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 delimitava o ágio por expectativa de rentabilidade futura, da forma seguinte ao tempo dos fatos tratados nestes autos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, *verbis*:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

A aquisição da participação societária também é referida pelo artigo 7º, *caput*, da Lei nº 9.532/1997 em redação vigente ao tempo dos fatos dispunha:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os dispositivos (artigo 20, do Decreto 1598/77 e 7º, da Lei nº 9.532/1997, reproduzidos no RIR/99) são claros em exigir: **aquisição** de participação societária (*caput*). Pois bem.

A aquisição pode-se dar em contrato de compra e venda, definido da forma seguinte pelo renomado civilista Orlando Gomes:

A compra e venda é contrato bilateral, simplesmente consensual, oneroso, comutativo, ou aleatório, de execução instantânea, ou diferida.

Sua bilateralidade não comporta dúvida. Do acordo de vontades nascem obrigações recíprocas: para o vendedor, fundamentalmente, obrigação de entregar a coisa com o ânimo de transferir-lhe a propriedade; para o comprador, a de pagar o preço. A dependência recíproca dessas obrigações e de outras estipuladas em complementação, configura o sinalagma característico dos contratos bilaterais perfeitos.

(Contratos, Rio de Janeiro, Forense, 2009, f. 266, Coordenador Edvaldo Brito, atualizadores Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino)

É fundamental ao contrato de compra e venda, conforme lições de Orlando Gomes, a existência de uma obrigação de entregar a coisa com ânimo de transferência da sua propriedade e o pagamento do preço. E a vontade pelas partes – explicitada por indícios tratados no processo - deve ser o de pagamento de preço e entrega da coisa para a operação se amoldar ao arquétipo da compra e venda, pois este sinalagma é “*característico dos contratos bilaterais perfeitos*”.

No caso destes autos, não me parece que a vontade das partes fosse a de transferência de participação societária. Com efeito, a Turma *a quo* manteve a glosa de despesas com ágio, pelas razões a seguir colacionadas extraídas do voto do Relator, Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé:

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. (...)

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 constituiu 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. (...)

Se não há ônus para o adquirente da participação societária (com pagamento, ou outra forma admitida), não há operação legítima de compra e venda, artificialidade devidamente identificada pelo Termo de Verificação Fiscal e acórdão recorrido.

O relato do acórdão recorrido, confirmado pelos documentos acima reproduzidos, demonstra que incorreu pagamento, como também evidencia que a operação que gerou o ágio foi dentro do Grupo Natura.

Acrescento que é incontroverso nestes autos que a tributação é de ágio “interno”, isto é, originado dentro do grupo econômico. Tanto assim que a própria Recorrente traz em suas razões recursais alegações de que seria legítimo o ágio interno. Nesse sentido, a Recorrente sustenta que “é certo que não há base legal que sustente a suposta artificialidade

arguida no caso concreto, uma vez que suposto conceito de “ágio interno”, à época, simplesmente inexistia.”. (trecho do recurso especial – fls. 98 dos autos)

A respeito do ágio interno, destaco considerações de Luis Eduardo Schoueri:

O que se condena é a simulação, a mentira, a operação que não existiu na realidade: assim, se não houve preço em uma relação entre partes relacionadas na qual se registrou ágio, tal operação deverá ser desconsiderada. Resta evidente, aí, que não houve uma compra e venda, uma aquisição de participação societária na qual poderia haver o pagamento do ágio. Comprovada a simulação, plenamente justificável e autorizada a desconsideração do planejamento realizado. (Ágio em Reorganizações Societárias – Aspectos Tributários, Dialética, 2012, fl. 112)

Pondero que o renomado professor entende que “em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio gerado internamente, entre partes relacionadas”. Não compartilho de tal entendimento, eis que, na maioria das situações – se não em todas -, é artificial o ágio gerado intragrupo, vislumbrando-se simulação pelas partes contraentes.

A jurisprudência desta Turma da CSRF, por maioria à qual me filio, adota entendimento pela impossibilidade de dedução de ágio produzido dentro do grupo econômico, em face de sua artificialidade. De fato, a ausência de **partes independentes e desembolso** por quem adquire impede a dedutibilidade do ágio.

A esse respeito, é o acórdão nº 9101-002.550, proferidos por esta Turma e no qual acompanhei o relator a respeito do ágio interno:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão 9101-002.550)

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial da contribuinte**, mantendo o acórdão recorrido pelos seus fundamentos.

III. Base de Cálculo da CSLL

O Auto de Infração de CSLL fundamentou-se nos seguintes dispositivos legais:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 3º da Lei 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

A Constituição Federal, em seu artigo 195, I, c, definiu a competência para a cobrança da CSLL ao prescrever:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Em consonância com a competência outorgada constitucionalmente, a Lei nº 7.689/1988 estabeleceu a incidência da CSLL, dispondo seu artigo 1º que esta incidirá sobre o lucro das pessoas jurídicas:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

O artigo 2º, da mesma Lei, define a base de cálculo da contribuição, isto é, o "valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda":

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no

resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica tem base de cálculo distinta, em observância ao artigo 153, da Constituição Federal e à legislação federal aplicável a este imposto.

A falta de identidade entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é evidenciada pelo artigo 57, da Lei n. 8.981/1995, *in fine*, que dispõe que *são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

O artigo 57 apenas unificou os regimes de apuração dos tributos, para que a apuração do IRPJ por um dos regimes (lucro real, arbitrado ou presumido) tivesse por consequência a obrigatória apuração da CSLL no mesmo regime. Mas tal previsão não altera a base de cálculo da CSLL, e nem poderia diante da previsão constitucional e legal específica para sua exigência.

Ressalte-se que a base de cálculo do IRPJ é definida pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), conforme artigos 219 e 247:

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de

1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

Nesse sentido, a regra geral de dedutibilidade - prevista pelo artigo 299, do RIR/1999, com matriz legal no artigo 47, da Lei nº 4.506/1964 - não se aplica à CSLL diante da ausência de previsão expressa para tanto.

É o teor do artigo 299, do RIR/1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial, adotando as razões de decidir manifestadas pela maioria do colegiado no julgamento do processo nº 12898.001543/2009-12 (acórdão nº 9101-002.310), em sessão de 03 de maio de 2016, do qual se extrai ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

À ocasião, esta relatora não se encontrava presente. De toda forma, compartilho o entendimento manifestado àquela ocasião pelo Ilustre prolator de voto vencedor, Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo:

Ou seja, o que se está aqui a tratar, não é de elementos fáticos probatórios, mas tão somente da existência ou não de base para que o Fisco, ao exigir a adição de despesas com amortização para fins da apuração do Lucro Real, assim também o faça/exija para a CSLL.

Não vislumbro qualquer diferença entre o ágio não incentivado ou aquela da Lei 9.532/97, pois a questão aqui não se trata de

avaliar se aquele benefício (dedutibilidade do ágio nos casos de fusão, cisão ou incorporação) alcançariam a CSLL.

Não é este o tema do litígio travado nestes autos. O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL. (...)

Cumprе ressaltar que, outro poderia ser o meu entendimento, caso o fundamento legal da autuação tivesse se dado com base na descon sideração da despesa com ágio (glosa), nos termos do art. 299 do RIR/99, o que também não é o caso dos presentes.

A questão, portanto, como aqui se verifica, não se refere a considerações probatórias relativas a meras comprovações de despesas, mas sim, exclusivamente, de adequada compreensão do regramento legal especificamente aplicável à matéria. (...)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda. (...)

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. (...)

Desta forma, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

Por tais razões, voto por **dar provimento ao recurso especial neste ponto.**

IV. JCP – Anos Anteriores

A Lei nº 9.249/1995, dispõe sobre os juros sobre capital próprio, tendo a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão nestes autos:

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. (...)

§ 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 (ver se vigente ao tempo dos fatos)

Segundo a Lei nº 9.249/1995, portanto, os juros sobre capital próprio ("JsCP") serão dedutíveis no momento em que *pagos* ou *creditados* ao acionista (art. 9º, *caput*). O mesmo dispositivo legal estabeleceu que estes JsCP seriam calculados sobre contas do patrimônio líquido, limitados à variação pro rata dia da TJLP (art. 9º, *caput, in fine*). E ainda limitou os juros ao valor de 50% de lucros acumulados ou das reservas de lucros (art. 9º, §1º).

Pois bem.

A remuneração de capital dos sócios, por meio de JsCP, é faculdade decorrente da liberdade do exercício da atividade econômica. E apenas com o pagamento ou crédito aos sócios - após assembleia que delibere a esse respeito - surge a despesa correspondente a estes JsCP.

A inexistência de norma tributária - ou mesmo de outro ramo do Direito - que restrinja o pagamento de juros sobre capital próprio com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito, com a dedução de tais valores na forma autorizada pelo artigo 9º, acima colacionado. Assim, só quando os JCP forem deliberados e pagos (ou creditados) aos acionistas será possível a dedutibilidade, na forma expressa pelo artigo 9º, acima reproduzido.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu de forma similar, legitimando a dedução dos juros sobre capital próprio em ano-calendário futuro:

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II - A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V - Recurso especial improvido. (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, Resp 1086752, DJe 11/03/2009)

O julgamento realizado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça não foi submetido à sistemática do então vigente art. 543-C, do CPC/1973. Assim, não se trata de decisão de reprodução obrigatória pelos membros deste Colegiado. De toda forma, reforça o entendimento ora manifestado no presente voto.

Por fim, afasto a alegação de renúncia do direito pela ausência de deliberação de pagamento dos JsCP nos anos anteriores, por força do artigo 192, da Lei nº 6.404/1976. Até porque *"os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente"*, como prevê o artigo 114, do Código Civil. A eventual renúncia do direito pela contribuinte só poderia ocorrer de forma expressa, não se admitindo sua presunção pela mera omissão de manifestação do acionista em assembleias realizadas em anos anteriores.

Acrescento que o artigo 132, da Lei nº 6.404/1976 não estabelece obrigação de deliberação a respeito do pagamento de JsCP nas assembleias gerais ordinárias, o que corrobora a impropriedade em se tratar a omissão dos acionistas como renúncia ao direito de pagamento destes JsCP.

Destaco trecho de voto de lavra do ex-Conselheiro Alexandre Antonio Alkimin, adotando-o como fundamento do presente voto, a respeito da inaplicabilidade da "preclusão temporal" quanto aos JsCP de anos anteriores:

Portanto, tendo em vista ser a preclusão relacionada à perda de direitos, faculdades ou poderes processuais, logicamente, não será aplicada à hipótese de ausência de deliberação de JCP.

Mesmo na eventualidade de considerar que a ausência de deliberação do JCP em exercícios anteriores conduziria à caducidade do direito à dedução do valor do lucro real (direito material), o argumento não prosperaria em virtude da ausência de fundamento legal que ampare esse raciocínio.

Isso porque, como bem salientou a DRJ, a deliberação do pagamento de JCP é uma faculdade dos acionistas. Lado outro, a caducidade extingue o direito pelo fato de seu titular quedar-se inerte e não exercer seu direito dentro do prazo legal ou

convencional. Ora, se a lei não define prazo para que seja exercida a faculdade atribuída ao contribuinte, não há que se falar em perda do direito por decurso de prazo que não foi limitado ou fixado por ato legal.

Deste modo, não merece prosperar o argumento de preclusão temporal, vez que esse instituto não é aplicável à perda de direito material e tampouco existe previsão legal de prazo para deliberação de pagamento de JCP. (Acórdão nº 1401-000.901, processo administrativo nº 16327.001409/2010-81)

No mesmo sentido, orientou-se o voto vencido no acórdão recorrido, em razões que destaco a seguir:

Anote-se, por oportuno, que a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios (sócios), de sorte que esta faculdade é garantida pelas normas jurídicas que constituem a esfera particular de ações das pessoas, nas quais, sabidamente, vigora a livre iniciativa autonomia da vontade, delimitados e orientados pelas imposições cogentes.

Sendo assim, no âmbito meramente societário, uma empresa pode, em data atual, deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para contagem de juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer, ou seja, inexistente óbice de a empresa apurar os juros sobre o capital próprio e estabelecer o seu pagamento no todo ou em parte em períodos subsequentes, sendo certo que o registro na contabilidade do valor dos juros sobre o capital que deixaram de ser pagos quando de sua apuração, constituirá uma mera provisão indedutível para efeito de apuração do lucro real no período de sua apuração, transmutando-se para despesa dedutível, quando do efetivo pagamento ou crédito individualizado.

Consequentemente, pode o contribuinte reconhecer contabilmente o valor da "despesa", na verdade uma provisão, dos juros sobre o capital próprio para pagamento de parte no próprio ano de sua apuração e parte em períodos subsequentes, quando efetivamente pago ou creditado de maneira individualizada, passará a constituir uma despesa dedutível, porquanto não existe qualquer impedimento em relação a este procedimento.

Tomando-se o artigo 9º, da Lei nº 9.249/95, tem-se que sob o enfoque fiscal, que a provisão se tomará uma despesa dedutível quando os juros forem efetivamente pagos ou creditados, confira-se: (...)

Extrai-se da norma supracitada, disciplina segundo a qual "para efeito do lucro real", tratando, pois, tão somente do aspecto fiscal, as condições estipuladas para a dedutibilidade da despesa, e estas se traduzem no aspecto temporal, (quando os

juros forem pagos ou creditados individualizadamente) e no aspecto quantitativo (juros devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP - não glosados no caso concreto).

Sem grande esforço interpretativo, tem-se que estas são as duas condições estabelecidas para efeito de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, não havendo falar na imposição versada na autuação, ou seja, respeitadas a condição temporal e quantitativa, os juros são totalmente dedutíveis.

Diante de tais razões, notadamente considerando que o art. 9º da Lei 9.249/95 define que o "pagamento ou crédito" é definidor do momento da ocorrência do fato gerador dos JsCP, entendo que apenas neste momento é possível a dedutibilidade destes "juros".

Em que pese o entendimento desta Relatora, esclareço que esta Turma da CSRF firmou entendimento em sentido contrário, com composição similar à presente, como se observa do acórdão nº 9101-002180, proferido em sessão de julgamento de 19/01/2016:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantém seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Em referido julgamento, foram vencidos esta Relatora, além dos Conselheiros Luis Flávio Neto, Livia de Carli Germano (suplente convocada), Ronaldo Apelbaum (suplente convocado) e Maria Tereza Martinez Lopes. O entendimento desta Relatora não se alterou desde aquele julgamento.

Diante de tais razões, com a devida vênia ao entendimento majoritário desta Turma, voto por **dar provimento ao recurso especial** da contribuinte.

V. Multa Qualificada

A qualificação de multa está justificada pelo Termo de Verificação Fiscal que acompanha o auto de infração da forma seguinte:

97. Especial deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude: (...)

98. O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: ne quando foi criado o ágio e nem durante o período em que ele foi amortizado; pelos motivos já expostos neste Termo e que serão justificados a seguir.

99. A fiscalizada estava perfeitamente consciente da ilegalidade do ágio interno e não pago. Tanto é que tratou de baixa-lo antes da sua abertura de capital (...)

104. As sequencias de atos praticados pelo do grupo Natura (capítulo 2.2), mesmo que revestidos das formalidades necessárias, foram realizados com claro abuso de direito, na medida em que tiveram por objetivo exclusivo a redução de sua carga tributária. (...)

110. Por tudo que foi exposto, conclui-se que a fiscalizada agiu com intuito fraudulento ao reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL através de despesas inexistentes oriundas de um ágio inexistente (interno e não pago), justificando-se, assim, plenamente, a aplicação da multa qualificada.

Entendo que não há - obrigatoriamente - aplicação de multa qualificada quando se constata a amortização de ágio intragrupo, notadamente se considerado que a operação societária que originou este ágio ocorreu em 2000.

Ressalto que o dolo para justificar a multa qualificada, identificado pelos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964, depende da demonstração da vontade deliberada do contribuinte praticar o ilícito tributário, consistente nas condutas descritas nestes dispositivos legais.

Sobre a necessária prova do dolo do agente e impossibilidade de sua presunção, destacam-se lições de Paulo de Barros Carvalho:

Infração subjetiva é aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus). (...)

Nos autos de infração, o agente não poderá limitar-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposos da conduta do administrado. Isto não basta. Há que provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas.

(Curso de Direito Tributário, 23ª edição, São Paulo, Saraiva, 2011, fls. 595 e 599)

Compartilho o entendimento do doutrinador acima citado aplicando-o ao caso dos autos, eis que não há que se presumir o dolo do contribuinte - para fins de aplicação da penalidade - apenas pela identificação de ágio gerado internamente pelo auditor fiscal autuante. Não há dolo específico na conduta do contribuinte que justifique a imposição de multa qualificada. O contribuinte realizou operações que entendeu lícitas - havendo razoabilidade na sua conduta à luz da interpretação das normas vigentes ao tempo das operações societárias -, fazendo-o de forma transparente, isto é, com registro regular de todos os documentos na forma exigida pela legislação.

O Professor Marco Aurélio Greco - a despeito de reprovar planejamentos tributários de forma mais rigorosa que a ora Relatora - também vislumbra a impossibilidade de aplicação de penalidades majoradas em hipótese de divergência quanto à qualificação jurídica dos fatos:

Várias vezes repeti que a questão da elisão tributária envolve uma divergência quanto à qualificação jurídica de fatos certos; divergência que, do ângulo do contribuinte, apoia-se na convicção da regularidade, não apenas formal, de sua conduta.

Na primeira hipótese, os fatos estão explícitos, à disposição do Fisco e ressalta com clareza o cerne do debate que é a divergência de qualificação. Neste contexto, entendo que a boa-fé do contribuinte e a confiança que deposita no ordenamento jurídico como um todo (no qual entendeu encontrar guarida) devem ser protegidos. Portanto, que a exigência tributária se faça, mas sem a aplicação de penalidades, pois não houve conduta ilícita do contribuinte. Terá havido a prática de um ato ou a celebração de um negócio ineficaz perante o Fisco, mas não

de um ato ilícito (salvo o caos de abuso de direito que hoje configura ato ilícito pelo artigo 187 do Código Civil). (Planejamento Tributário, 3ª edição, Dialética, 2011, fls. 588)

Sobreleva considerar, ademais, que o Código Tributário Nacional prescreve
que

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

As dúvidas consistentes a respeito da capitulação legal do fato, nos exatos termos do artigo 112, I, impedem seja aplicada multa qualificada.

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial neste ponto, para reduzir a multa ao percentual de 75%.

VI. Cumulação de Multa Isolada com a Multa de Ofício – 2008 e 2009

O contribuinte alega a impossibilidade de cobrança cumulada da multa isolada, calculada sobre estimativas mensais, com a multa de ofício. Entendo que merece acolhimento o recurso especial nessa matéria.

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias

antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição

(Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "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 2007) e 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 n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015 - grifamos)

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

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 apurada no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, para dispor que:

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

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

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, após a alteração pela lei nº 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

VII. Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Entendo, ainda, pela impossibilidade de juros de mora sobre a multa de ofício. Isto porque o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, trata apenas dos débitos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, *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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

O *caput* acima colacionado, ao dispor sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições tratou dos débitos decorrentes dos fatos geradores que originam a cobrança destes tributos e contribuições, isto é, os débitos dos tributos. Não tratou, assim, das penalidades decorrentes do descumprimento da obrigação tributária.

Acrescente-se que o §3º deste dispositivo legal trata da possibilidade de incidência de juros de mora sobre os débitos a que se refere o citado artigo, isto é, débitos de tributos e contribuições devidas à Receita Federal do Brasil - expressamente tratados pelo *caput* -, confirmando que não há previsão para incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ressalte-se que os parágrafos de um artigo expressam aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo, ou exceções à regra por ele estabelecidas, conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

III - para a obtenção de ordem lógica: (...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Assim, a disposição do §3º, do artigo 61 deve se conformar ao *caput* deste dispositivo, regulando, assim, os débitos de tributos, contribuições e multa de mora.

É oportuno lembrar que o legislador expressamente previu a incidência de juros sobre multas isoladas, como se depreende do artigo 43, da mesma Lei nº 9.430/1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Ao regular a multa de ofício, em sentido contrário, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não estabeleceu expressamente a incidência de juros. Nesse sentido, destaca-se a , redação do citado dispositivo, com redação vigente ao tempo do fato gerador tratado nestes autos (2007 a 2010):

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

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

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional trata de crédito tributário com dois sentidos diferentes, em alguns dispositivos tratando da obrigação tributária e a penalidade pelo descumprimento desta obrigação, como se observa dos artigos 121, 139, 142, em outros apenas como a obrigação tributária principal, como se verifica dos artigos 161 e 164.

Colaciona-se o artigo 164, do Código Tributário Nacional:

*Art. 164. A importância de **crédito tributário** pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:*

*I - de recusa de recebimento, ou subordinação **deste ao pagamento de outro tributo** ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;*

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

Ao dispor que cabe a consignação na hipótese de recusa ao pagamento "outro tributo ou de penalidade" evidencia que no crédito tributário tratado pelo artigo 164 não está incluída penalidade.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 161, do Código Tributário Nacional:

*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 um por cento ao mês.

Note-se que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, define a incidência de juros de mora, "sem prejuízo das penalidades", revelando que estas penalidades não compõem o crédito tributário na acepção expressa por este dispositivo.

O §1º do artigo 161 expressa "aspectos complementares à norma enunciada no *caput*" (conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998) e, portanto, não infirma a conclusão que a penalidade não está incluída no crédito como definido por este dispositivo.

Nesse contexto, **voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte** também para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte**, reformando o acórdão recorrido quanto às seguintes matérias:

- i) A inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio;
- ii) Juros sobre capital próprio relativos aos períodos anteriores;
- iii) Multa qualificada;
- iv) Multa isolada (2008 e 2009);
- v) Juros de mora sobre a multa de ofício;

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator designado

Com a devida vênia à ilustre relatora, ousou divergir dela em relação às seguintes matérias:

i) A inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio:

O planejamento tributário ilícito que a autoridade tributária atribuiu ao grupo econômico de que faz parte a contribuinte NATURA COSMÉTICOS S.A. consistiu de algumas etapas que, após finalizadas, propiciaram o surgimento de ágio cuja pretendida amortização propiciou a redução do IRPJ e da CSLL recolhidos aos cofres públicos.

A primeira destas etapas ocorreu em 27/12/2000, quando a NATURA EMPREENDIMENTOS S.A. teve a totalidade de suas ações incorporada pela empresa NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. Na incorporadora, houve registro de ágio no valor de R\$ 1.019.041.518,79, correspondente à diferença entre o valor de mercado das ações incorporadas, estimado por empresa especializada com base na expectativa de rentabilidade futura da NATURA EMPREENDIMENTOS S.A. (R\$ 1.077.028.000,00) e o valor patrimonial de tais ações (R\$ 58.166.481,21);

Já em 29/03/2004, a contribuinte fiscalizada NATURA COSMÉTICOS S.A. incorporou sucessivamente sua controladora direta NATURA EMPREENDIMENTOS S.A. e sua controladora indireta NATURA PARTICIPAÇÕES S.A., ambas a valores contábeis. Assim, passaram a integrar a contabilidade da contribuinte o ágio originalmente registrado na NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. (àquela altura já recalculado em R\$ 1.028.040.605,94, conforme novo laudo de avaliação contratado pelo grupo NATURA) e uma "provisão para preservação da capacidade patrimonial de distribuição de dividendos futuros", registrada com o mesmo valor.

A partir de então, a contribuinte NATURA COSMÉTICOS passou a aproveitar tributariamente tal ágio para reduzir as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, sob a alegação de que tal prática estaria autorizada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (base legal do art. 386 do RIR/1999).

A Fiscalização entendeu como indevido o aproveitamento tributário do ágio (considerado artificial e internamente gerado) e efetuou os correspondentes lançamentos, relativos aos anos-calendário de 2004 a 2007, no processo administrativo tributário nº 16561.000059/2009-29, que obviamente não é objeto de debate nos presentes autos.

No que diz respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009, a Fiscalização verificou que a contribuinte realizou exclusões mensais em seu lucro real, controlado no LALUR. Tais exclusões, que teriam, segundo a contribuinte, o objetivo de neutralizar os efeitos fiscais da reversão da "provisão para preservação da capacidade patrimonial de distribuição de dividendos futuros", foram consideradas apenas um meio extra-contábil utilizado pela contribuinte para operacionalizar seu pretendido direito à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio originalmente registrado na NATURA PARTICIPAÇÕES S.A., ainda no ano 2000.

Diante de tal cenário, a Fiscalização determinou o cancelamento de tais exclusões e o consequente recálculo dos valores devidos de IRPJ e de CSLL nos anos-calendário de 2008 e 2009, constituindo créditos tributários correspondentes à diferença entre os valores devidos e os recolhidos no período.

Nos parágrafos que se seguem passo a expor as razões pelas quais entendo ser incabível a dedução, da base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura da investida, quando tal ágio for fruto de operações envolvendo pessoas jurídicas sob controle comum - "*ágio interno*".

i.1) Da Natureza não Tributária do Ágio e de sua Amortização

A Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações ou simplesmente Lei Societária, tratou do método de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas, conhecido como método da equivalência patrimonial (MEP).

Em apertada síntese, determinou a Lei Societária, em seu art. 248, que a aquisição de participação societária em empresas coligadas ou controladas seja contabilizada na investidora proporcionalmente ao patrimônio líquido da investida.

Por exemplo, se a investidora "A" adquiriu 40% das ações da controlada "B", cujo patrimônio líquido é de R\$ 100,00, então, segundo o método da equivalência patrimonial, "A" deverá registrar em seu ativo as ações adquiridas no capital de "B" pelo valor de R\$ 40,00 (= 40% * R\$ 100,00).

Mas suponhamos que o valor efetivamente pago por "A" pelos 40% das ações de "B" tenha sido de R\$ 60,00. A que título deve-se registrar na contabilidade de "A" os R\$ 20,00 que excederam o valor patrimonial correspondente a 40% das ações de "B"?

A essa pergunta a Lei Societária, de 1976, é silente. A resposta a essa questão veio somente em 1977, por meio do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Segundo essa norma, os R\$ 20,00 que excederam o valor patrimonial relativo aos 40% das ações de "B" devem ser registrados na contabilidade de "A" a título de ágio na aquisição do investimento em "B".

E como o Decreto-lei nº 1.598/77, que primeiro tratou do conceito de ágio, é um diploma que teve por finalidade alterar a legislação do imposto de renda, há aqueles que entendem que o ágio é um instituto de Direito Tributário.

Contudo é importante ressaltar que o ágio na aquisição de investimento é um instituto do Direito Societário. E embora tenha sido a legislação tributária aquela que primeiro tratou do assunto, fê-lo apenas com o objetivo de regular os efeitos tributários relativos à sua amortização.

Nesse sentido, embora a Lei Societária não tenha disciplinado a questão do ágio, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), logo na primeira instrução que editou, tratou assim do assunto:

Instrução CVM nº 01, de 27 de abril de 1978:

(...)

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial. (Grifamos)

(...)

XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXIV - O ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

(...)

Isso posto é de se concluir, inescapavelmente, que o ágio na aquisição de participações societárias é um instituto que tem suas raízes fincadas do Direito Societário e não no Direito Tributário. O interesse do Direito Tributário é, como direito de superposição, tratar dos efeitos tributários da amortização do ágio.

Nesse sentido, enquanto o Direito Societário determina a amortização do ágio, e seu consequente reconhecimento como despesa no lucro líquido do exercício:

a) o Direito Tributário, por meio do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, em sua redação original, admitia, sob certas condições, que a despesa com amortização do ágio fosse também computada no lucro real;

b) na alteração da redação do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, o Direito Tributário passou a vedar a dedução de toda e qualquer despesa relativa à amortização de ágio para fins de determinação do lucro real, e;

c) através dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, o Direito Tributário passou a admitir, na determinação do lucro real, a dedução de despesa com amortização do ágio cuja causa seja a expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada, mas apenas quando haja a absorção do patrimônio da investida pela investidora real ou efetiva com a devida confusão patrimonial, ou vice-versa.

Os regramentos acima mencionados, como se vê, dizem respeito ao "lucro real", base de cálculo do IRPJ. Em relação à CSLL, o regramento sobre dedução de despesas com amortização de ágio é o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 (que determina que as despesas de amortização de ágio devam ser adicionadas à base de cálculo da CSLL).

Entretanto, há um regramento que é comum ao IRPJ e à CSLL que é a hipótese tratada nos presentes autos, como se verá no item seguinte, em que o ágio é gerado internamente (que não é um verdadeiro ágio, tampouco uma verdadeira despesa), pois trata do núcleo comum de ambos os tributos: o lucro líquido, que é a fonte para apuração de ambos.

Para concluir este item é preciso ainda comentar a afirmação segundo a qual haveria dois conceitos distintos de ágio, o primeiro contido no Direito Societário, e o segundo no Direito Tributário.

Nada mais equivocado. O ágio é juridicamente conceituado (ou melhor, era, até o advento da Lei nº 12.973/2014) como a diferença positiva entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido daquela participação societária. Não há outro conceito jurídico de ágio na aquisição de investimento.

i.2) Da Ilegalidade de Amortização de “Ágio Interno” para Fins Societários

Pois bem, como visto no item anterior, o ágio e sua amortização são institutos de Direito Societário. Interessa à seara tributária, como direito de superposição, regular seus efeitos fiscais.

E, no âmbito do Direito Societário, apesar de o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 utilizar apenas o vocábulo “ágio”, não se pode perder de vista que outros tipos de construções jurídicas a que se pretenda denominar de ágio, rotulando-o de “*interno*”, não tem o condão de transformar em ágio aquilo que não é verdadeiramente. O ágio, para que mereça o nome, somente tem sua formação admitida pela doutrina especializada, há tempos, apenas quando for fruto de uma operação entre partes independentes.

Veja, a esse propósito, o que afirmava, já em 1994, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (3ª ed. p. 247):

Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor de equivalência patrimonial e, nos casos onde os investimento foram feitos através de subscrições em empresas coligadas e controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. (g.n.)

A partir de 2007 a Comissão de Valores Mobiliários, por meio de seu Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, também interpretando assim o conceito de ágio contido no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, vedou o reconhecimento contábil do “ágio interno”, ou, ao menos, sua amortização para fins de apuração do lucro líquido contábil. Confira a seguir alguns trechos desse ato normativo:

Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

(...)

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração **artificial** de “ágio”.

(...)

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”. (g.n.)

Portanto, é nosso entendimento 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. (g.n.)

(...)

Na esteira do mencionado Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, outros atos normativos infralegais de Direito Societário foram expedidos, todos veiculando interpretação do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 com base na verdade (retirando do campo de aplicação da norma o artificialmente fabricado ou fingido) e, assim, afastando a possibilidade formação de “*ágio interno*”, ou sua amortização na apuração do lucro contábil.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) já se manifestou de maneira semelhante, por meio da Orientação Técnica OCPC nº 02/2008:

“É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.”

Relevante mencionar que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tampouco reconhece a legitimidade do ágio gerado intragrupo, como foi expresso nas seguintes Resoluções:

Resolução CFC nº 1.110/2007

“O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.”

Resolução CFC nº 1.303/2010

“48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente

Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo."

O entendimento exposto nos atos administrativos daqueles órgãos não era novo. A este respeito, observe-se a manifestação da própria CVM por ocasião do julgamento de recurso constante do Processo Administrativo CVM RJ 2007/3480:

"RELATÓRIO

No caso concreto, as demonstrações financeiras da Companhia do exercício de 2006 continham uma informação que a SEP e a SNC consideraram errada: o valor de um ativo (a participação acionária na CPM USA) foi contabilizado por um valor apurado em laudo de avaliação, mas esse bem estava, antes, contabilizado em companhia do mesmo grupo por valor mais baixo, e o aumento de seu valor se deu por incorporação entre partes relacionadas.

A Companhia não recorreu quanto ao mérito desse entendimento, mas entende que ele somente foi manifestado pela CVM ao mercado através do Ofício- Circular de 2007, divulgado em 14.02.2007,(...)

SEP e SNC confirmam que essa dicção somente constou a partir do Ofício- Circular 01/2007, mas sustentam que o entendimento já era este desde sempre, porque ele decorre dos princípios contábeis geralmente são aplicáveis à escrituração contábil das companhias brasileiras por força do art. 177 da Lei 6.404/76

(...)

O recurso apresentado pela Companhia sustenta que a introdução desse entendimento pela CVM constituiria mudança de critério contábil de que trata o art. 186, §1º da Lei 6.404/76, e, por isso, a determinação de baixa do ágio poderia ser feita mediante ajuste de exercícios anteriores, na primeira ITR, como já teria sido aceito pela CVM em outros precedentes.

Quanto ao primeiro ponto, entendo ter razão a área técnica. **Não se pode afirmar que seja novo o entendimento da CVM quanto à impossibilidade contábil de aproveitamento do ágio interno (assim entendido como aquele gerado em operações entre partes relacionadas). Como lembra a SNC, essa impossibilidade está ligada ao Princípio do Custo como Base de Valor — segundo os especialistas "o mais antigo e discutido princípio de contabilidade" — que considera o valor de entrada como o que deve servir de base para registro de qualquer ativo, ressalvada a hipótese restrita (e mesmo inexistente em alguns países, como nos Estados Unidos) de reavaliação e, ainda, observando-se o valor de recuperação, sempre que menor. Como destacam as áreas técnicas, esse princípio foi expressamente reconhecido na "Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade" desde a Deliberação 29/86, além de estar à base da Deliberação 183/95.**

Portanto, ainda que o Ofício-Circular 01/2007 tenha vindo a dar maior destaque à questão específica do ágio interno, o entendimento da CVM sempre existiu, com fundamento do Princípio do Custo como Base de Valor, e era público. Assim, não vejo como sustentar, portanto, que se possa falar em "mudança de critério contábil" (Grifou-se).

Nesse sentido, não só a doutrina societária assente desde 1994, mas também os atos normativos infralegais de Direito Societário antes referidos, vêm interpretando o conceito de ágio do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 com vistas a excluir de seu alcance o chamado “ágio interno” (rejeitando os falsos ágios ou ágios artificiais), ou, ao menos, vedando a dedução da despesa com sua amortização para fins contábeis.

A questão crucial, portanto, é identificar se é juridicamente correto empregar-se uma interpretação do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 para separar entre ágio e “*ágio interno*” com vistas a admitir-se, para fins societários, a formação e a amortização daquele, mas não deste.

A interpretação de uma norma, para que seja válida, deve tomar em conta a realidade para a qual ela foi concebida. Para se revelar o correto significado da norma jurídica, deve-se ter em conta que ela visa a regular relações reais e verdadeiras e não aquelas fabricadas ou construídas para terem a aparência, mas que em essência são totalmente distintas.

A doutrina societária aponta dois sólidos argumentos com vistas a sustentar a interpretação do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 apenas para fatos autênticos.

O primeiro sustenta ser altamente subjetiva e, portanto, de baixa confiabilidade, qualquer avaliação do ágio por expectativa de rentabilidade futura da investida se a operação não for realizada entre partes independentes. A questão aqui diz respeito à própria possibilidade de avaliar-se, com o mínimo de confiança, o valor do *goodwill*. Não se trata de desconfiança na lisura do trabalho das empresas de consultoria que se habilitam para realizar essa avaliação, mas na segurança do resultado da avaliação, já que o valor do ágio que uma investidora se propõe a pagar pela participação no capital da investida é subjetivo e, assim, só pode ser avaliado com confiabilidade em condições *arm's length*.

O segundo argumento para o emprego da mencionada interpretação tem como fundamento impedir que o controlador de um grupo de empresas, com vistas a alcançar seus próprios interesses em detrimento dos interesses dos acionistas minoritários, manipule o lucro líquido da pessoa jurídica mediante a dedução da despesa com amortização do “ágio interno”, despesa essa que, ao contrário do “ágio verdadeiro”, é gerada artificialmente pois nenhum sacrifício econômico é feito em sua formação.

Portanto, não há dúvida de que tanto a doutrina quanto os órgãos competentes para expedir normas infralegais de Direito Societário entendem que há argumentos de peso suficiente para possibilitar uma interpretação do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 com base no que é genuíno de modo a vedar a amortização do “*ágio interno*” para fins contábeis.

Viu-se, assim, que as próprias Ciências Contábeis têm restrições em relação à existência do ágio gerado internamente, por meio de operações societárias realizadas no interior de um grupo econômico.

i.3) Da Ilegalidade de Amortização de “*Ágio Interno*” para Fins Tributários

Ora, se a dedução de despesa com amortização de "*ágio interno*" não é admitida sequer para fins societários, por ser uma despesa inverídica ou fingida (uma não-despesa), que se dirá para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É que não há norma fiscal que autorize a dedução, para fins fiscais, de despesas com amortização de um ágio que sequer pode ser computado no lucro líquido contábil da pessoa jurídica ou, ainda, não há norma fiscal que autorize a dedução de despesas irreais ou de despesas com amortização de pseudo-ágio.

Com base nisso e na inexistência de lei que estabeleça tratamento tributário diferenciado para este instituto, forçoso se faz concluir pela inutilidade do denominado "*ágio interno*" para os fins tributários pretendidos pela recorrente.

Tanto é assim que a própria relatora negou provimento em relação ao IRPJ; mas, ao decidir em relação à CSLL, trouxe uma tese para ágios verdadeiros, ou seja, aplicou uma tese que não cabe para o caso dos ágios internos (ágios falsos). Daí porque todas as razões de decidir em seu capítulo de "*Ágio Interno*" são plenamente válidas para a CSLL, as quais encampo e trago para este tópico.

Ademais, adoto também como razões de decidir as brilhantes e acertadas colocações do acórdão recorrido, da relatoria do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé:

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 extracontábil.

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.

Ainda que não bastassem todos os argumentos já apresentados no sentido da indedutibilidade das despesas de amortização do ágio gerado pela recorrente nas operações societárias celebradas ora descritas, a análise do caso realizada sob outro enfoque leva à mesma conclusão.

O aproveitamento tributário do ágio discutido nos presentes autos consiste, como já foi dito por diversas vezes, na dedução de **despesas** decorrentes de sua amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Faz-se relevante, portanto, analisar o caso sob a perspectiva da teoria atinente às despesas que têm relevância fiscal. Pede-se vênia para transcrever-se excerto extraído do Acórdão nº 9101-002.301, por sua concisão e clareza:

"Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de **despesa de amortização**, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99.

Percebe-se que a amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

Despesa Diante de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações especificamente construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, que recebem aportes de milhões e em questão de dias ou meses são objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione uma situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas, independente sua espécie, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma construção artificial, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes."

Os pronunciamentos da CVM, CPC e CFC, transcritos alhures, deixaram claro que as Ciências Contábeis não reconhecem o ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico. Assim, do ponto de vista contábil, são inexistentes tanto este ágio quanto as despesas decorrentes de sua amortização. Um ágio inexistente gera uma despesa inexistente.

Sendo inexistentes as despesas de amortização do "ágio interno", não podem afetar a apuração do lucro líquido e, conseqüentemente, do lucro real e da base de cálculo da CSLL (que decorrem do lucro líquido calculado nos termos da legislação comercial).

Conclui-se, assim, que as despesas de amortização de ágio criado em operações como a encontrada nos presentes autos, internas, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999, não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

Não obstante, ainda que superado o fato de não estar presente no caso ágio real, tampouco se aplicariam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que tratam da base de cálculo do IRPJ apenas (lucro real) e esta norma que excetua vedação não foi estendida para a CSLL; não sendo, portanto, aplicável a esta contribuição.

Mais, ainda que estivéssemos tratando de ágios reais (e não de ágio fabricado: como o ágio interno presente no presente processo) e ainda que se aplicassem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 por analogia (o que seria algo muito contestável, pois implicaria em ampliação de benefício fiscal de um tributo para outro), mesmo assim deveria ser inadmitida a referida dedução. Isso pois, esta norma, para se seja utilizada, têm como requisito imprescindível de aplicabilidade ter havido confusão patrimonial entre investida e real investidora, o que não ocorreu nos autos.

Tendo em vista o exposto, voto por manter as exigências da CSLL incidentes sobre a indevida dedução de despesas com amortização de "ágio interno"; e, conseqüentemente, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte nesta matéria.

ii) Juros sobre capital próprio relativos aos períodos anteriores

O dispositivo legal que dá ensejo à referida divergência jurisprudencial é o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o integralmente:

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.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

...

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o

retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 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.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Entendo que não assiste razão à recorrente, pelos motivos que passo a expor.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

É importante apontar algumas características essenciais sobre os JCPs.

Cito inicialmente duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confirma-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosa, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros".

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação¹ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

¹ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

Invocando a Deliberação CVM nº 207/1996, a contribuinte alega que os JCP têm natureza de dividendos, e que a remuneração do capital próprio, paga/creditada aos acionistas, configura distribuição de resultado e não despesa.

O inciso I da citada Deliberação CVM estabelece o seguinte:

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.

Da ementa da referida Deliberação, percebe-se que esta surgiu para dar tratamento contábil à norma fiscal, como ela mesma anuncia: "Dispõe sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio previstos na Lei nº 9.249/95".

O inciso I da Deliberação não tem o condão de modificar a natureza jurídica dos JCP, tanto é que o próprio inciso é bem claro ao prescrever: "devem ser contabilizados". Trata-se de norma contábil, de determinação para o modo de proceder aos registros contábeis, nada mais. Esse inciso não disse que os JCPs não são despesa. Pelo contrário, só o fato dessa norma existir é sinal evidente de que, em sua ausência, a contabilização ocorreria através de conta de resultado (despesa).

Ao dizer "sem afetar o resultado do exercício", a Deliberação está enunciando que a contabilização deve ocorrer de modo diverso ao que originalmente ocorreria.

Não se trata de uma norma declaratória de conteúdo, antes pois é uma norma que institui uma conduta, qual seja, a conduta de fazer dessa forma (contabilizar diretamente à conta de Lucros Acumulados sem transitar pelo resultado) e não daquela forma (contabilizar como despesa financeira transitando pelo resultado).

Ao instituir a conduta que pretende impor, acaba por revelar a conduta que deseja evitar. E ao se refletir sobre a conduta que deseja evitar, torna-se evidente que, na ótica do próprio legislador (o colegiado da CVM), os JCP são despesas.

Ademais, a própria Deliberação CVM admite a contabilização dos JCPs como despesa, senão vejamos os incisos: VII, VIII e IX:

VII - O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

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.

IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício.

Não é preciso ir muito longe para encontrar o que prevê o inciso VIII: "caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ... como despesa ... financeira, ...". E onde estão as disposições tributárias que conduzem a conduta do inciso VIII? Na IN SRF nº 11/1996, conforme os dispositivos abaixo:

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

...

§ 3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como **despesa financeira**, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

...

Art. 30. 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 da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

Assim, na existência de disposições tributárias, é forçoso atender a conduta dos incisos VIII e IX, em detrimento da conduta do inciso I, que acabou por não ter aplicação prática, por estar em vigor concomitantemente com a IN SRF nº 11/1996.

Uma interpretação sistemática da Deliberação CVM nº 207/1996, deixa claro que o objetivo do seu inciso I não foi, mais uma vez, dizer que os JCP não são despesa, mas sim tornar a informação dessas despesas bastante evidente (o inciso IX se utilizou do termo "evidenciada") na demonstração para os sócios, de forma que esses tivessem uma visão facilitada dos valores de JCP (a posição junto a conta de Lucros Acumulados é bastante estratégica), ao invés de terem que consultar as despesas da sociedade e, no meio de todas as outras despesas, localizarem esses valores.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCP como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pagos aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa, ou cinco por cento ao ano (o que for menor).

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que tanto essa taxa quanto os cinco por cento ao ano devem ser aplicados "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

Apenas as contas patrimoniais tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

Art. 187. A demonstração do **resultado do exercício** discriminará:

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes a essas receitas e rendimentos**.

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I - Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e **registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência**.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

...

Dessa imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (tratado no tópico anterior). Assim regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste; em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo. Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI² em seu Manual³:

² FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

- a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;
- b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

³ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6ª Edição, pgs. 64 e 65.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior, ou com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCP só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, do lucro) daquele exercício.

Portanto, eventual data da assembléia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembléia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social, seja na data da assembléia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da administração no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, que o incorrimento da despesas num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que a data de AG que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender o método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência; de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no eventual exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQÜENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas em exercícios posteriores. Ou ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então

essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º b). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

...

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

...

Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum⁴ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembléia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um

⁴ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

Esta consideração apenas não seria válida se a estrutura societária se mantivesse intacta durante os cinco anos ou mais, o que é muito improvável em se tratando de sociedade de capital aberto, ainda mais que a norma em debate é de aplicação aos mais diferentes setores da economia.

E isso evidencia mais um problema para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro do ano-calendário de 2007 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2009.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.429/95

O art. 9º da Lei nº 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas⁵ e pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas e não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas⁶ de juros".

Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Esse segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

⁶ Ou juros a pagar.

O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/95.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

No caso dos autos, **não haviam obrigações/dívidas** (ausência de passivo), da sociedade, **de pagar JCPs vinculadas a despesas de JCPs incorridas em exercícios anteriores**, estas dívidas inexistiam, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência do art. 177 (regime de competência) e do art. 186, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCP, nem tampouco despesas de JCP - já que essas somente as incorridas no exercício).

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pelo contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem tratá-las em conjunto.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCP para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa - já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de conversão da obrigação de pagar JCP).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a conseqüente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago, embora

tenha sido denominado de "à título de JCP" não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário, se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou, que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não haver aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados, a sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como se encaixou na vedação das possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite⁷ a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa. Como esse assunto já foi suficientemente explorado em tópicos anteriores, entendo não ser preciso dizer mais.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

⁷ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembléia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP.

Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

Assim, concluo que os pagamentos realizados a título de Juros sobre Capital Próprio no ano de 2009, na parte calculada sobre o Patrimônio Líquido verificado nos anos anteriores, não são dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Corretas, portanto, as glosas determinadas pela Fiscalização.

Diante de todo o exposto, voto por também NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela contribuinte nesta matéria.

iii) Multa qualificada

Determinou a Fiscalização a aplicação, sobre a parte do crédito tributário que se relaciona à indevida amortização do ágio interno (como se sabe, os autos de infração apontaram também outras infrações), de multa de ofício em sua modalidade qualificada, no percentual de 150%, com base na seguinte fundamentação:

"97. Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude:

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.

98. O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criado o ágio e nem durante o período em que ele foi amortizado; pelos motivos já expostos neste Termo e que serão mais bem justificados a seguir.

99. A fiscalizada estava perfeitamente consciente da ilegalidade do ágio interno e não pago. Tanto é que tratou de baixá-lo antes da sua abertura de capital, conforme explicitado no parágrafo 51. Para isso, fez uso indevido de provisão prevista nas Instruções CVM nº 319/99 e CVM nº 349/01, a qual é aplicável nos casos de ágio gerado nas operações entre terceiros

independentes e efetivamente pago. Isso foi demonstrado nos parágrafos 43 e 44.

100. Não poderia a fiscalizada registrar o ágio interno (e provisão) na conta do ativo diferido, já que, conforme o que foi explicitado nos parágrafos 71 a 74 sua função é (ou era) registrar as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Como o ágio interno não foi pago, não se trata de aplicação de recursos. Daí, conclui-se que a fiscalizada, apesar de conhecedora das regras contábeis e societárias, fez uso indevido do ativo diferido ao registrar nesse subgrupo o referido ágio.

*101. Com relação às despesas de amortização do ágio interno e não pago abatidas mensalmente, ficou facilmente evidenciado que, apesar de conhecedora, **a fiscalizada desvirtuou conceitos básicos das regras contábeis.** Na verdade, **reduziu tributariamente, mês a mês, a base de cálculo do IRPJ e CSLL através de uma "despesa inexistente (fictícia)" com exclusivo propósito de economia tributária.***

102. Assim, ficou evidente que o registro do ágio interno e não pago gerado entre partes dependentes, bem com as despesas de amortização dele derivadas, por serem inexistentes, nunca foram aceitos contabilmente, societariamente e pelas regras tributárias. Vale lembrar que o custo histórico como base de valor já há muito está consagrado pela Contabilidade e, por extensão, pela legislação do imposto de renda, que apura o lucro real com observância dos preceitos das leis comerciais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º).

*103. Importante ressaltar também que **todos os motivos alegados** no documento "Justificação e Protocolo de Incorporação de Ações da Natura Empreendimentos S.A. pela Natura Participações S.A." (parágrafos 83 e 84) **poderiam ser alcançados se as ações da Natura Empreendimentos tivessem sido incorporadas por seu valor patrimonial.** Além disso, como descrito no parágrafo 81, haveria outra forma, essa, sim, lícita, de trazer os lucros da Natura Empreendimentos para dentro do ativo da Natura Participações (ou da Natura Cosméticos) sem qualquer diminuição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*104. **As seqüências de atos praticados pelo do grupo Natura (capítulo 2.2), mesmo que revestidos das formalidades necessárias, foram realizados com claro abuso de direito, na medida em que tiveram por objetivo exclusivo a redução de sua carga tributária. Os atos foram praticados com deslocamento do foco visado pelos instrumentos legais, conforme já demonstrado nos parágrafos anteriores.***

105. A figura do abuso do direito está prevista no artigo 187 do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406/2002).

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social pela boa-fé ou pelos bons costumes.

(...)

110. Por tudo que foi exposto, conclui-se que a fiscalizada agiu com intuito fraudulento ao reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL através de despesas inexistentes oriundas de um ágio inexistente (interno e não pago), justificando-se, assim, plenamente, a aplicação da multa qualificada." (grifou-se)

Verifica-se, assim, que a autoridade tributária entendeu que a reorganização societária promovida pelo grupo econômico integrado pela contribuinte foi praticada com evidente intuito de fraude, uma vez que havia a consciência de que os atos levados a efeito estariam desvirtuando conceitos contábeis básicos e que inexistia outro propósito que não a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da utilização de uma despesa fictícia.

Acrescentou ainda a autoridade autuadora que a atuação do grupo Natura teria caracterizado abuso de direito, em razão de os atos praticados terem foco diverso daquele visado pelos instrumentos legais utilizados.

Diante disso, considerou-se que a situação encontrada subsumia-se à previsão legal de fraude, tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, o que demandava a qualificação do percentual aplicável à multa de ofício, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Provocada pela impugnação manejada pela contribuinte, a 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I manteve a aplicação da multa qualificada, conforme se depreende dos seguintes trechos retirados do acórdão por ela exarado:

"O lançamento decorrente da amortização indevida do ágio interno foi lavrado com multa de ofício qualificada para 150%, com fundamento no artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, resultante da conversão da Medida Provisória nº 351/2007:

(...)

Os autuantes entenderam que a conduta da fiscalizada estaria qualificada pela fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964. A autoridade fiscal afirmou que a autuada estaria consciente da ilegalidade do ágio interno e não pago, e que não poderia registrar em conta de ativo diferido. Adiciona que houve abuso de direito, já que os atos praticados, em que pese revestidos de formalidades necessárias, tiveram como único objetivo a redução dos tributos.

A autuada se defende afirmando que faltou provas diretas do evidente intuito de fraude, já que os atos praticados atenderam a todos os requisitos exigidos, e foram devidamente registrados nos órgãos competentes dando publicidade, além de possuir pareceres de renomados juristas, o que demonstra prudência, boa-fé e cautela. Alega que não houve abuso de direito, pois os atos praticados tiveram propósito negocial e a reorganização societária estava conforme a legislação, atendendo os objetivos pretendidos pelas partes.

Não merece acolhida as alegações da autuada. Entendo que, conforme afirma a fiscalização, houve abuso de direito no procedimento adotado, já que o objetivo das operações perpetradas pelo Grupo Natura seria a redução dos tributos com a amortização do ágio interno, valor ajustado entre partes interessadas e sem qualquer custo. O Grupo Natura quis aproveitar uma despesa – amortização do ágio interno – sem que tivesse existido efetivo dispêndio, seja financeiro ou patrimonial.

De fato, como o próprio fiscal alertou no TVF, aceitar a amortização do ágio interno seria, “uma forma de gerar riqueza por meio de investimento nulo”. Da forma como foram feitas as operações, verifico que o Grupo Natura conseguiu converter a rentabilidade futura e aumento de capital em custo para deduzir sua base tributável, o que é inaceitável na legislação.

Além disso, o fato de que cada etapa, se analisada por si só, teria previsão legal e estaria revestida de formalidades exigidas, contribui para minha convicção de que houve simulação, pois este procedimento dificulta a constatação do planejamento tributário orquestrado. Olhando a reorganização societária como um todo, verifica-se que o resultado das operações na seara tributária não encontra respaldo legal, uma vez que se constata que o aumento de capital da Natura Participações S.A., mediante incorporação das ações da Natura Empreendimentos S.A., configurou uma operação societária com finalidade única de gerar ágio que veio a ser aproveitada por terceira empresa do mesmo grupo.

Concordo, portanto, com a afirmação do auditor fiscal, no sentido de que “o contribuinte optou pela simulação, pela sequência de atos apenas formais, sem conteúdo econômico ou propósito negocial, com o intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos, o que configura abuso de forma, simulação e fraude.”

Logo, voto por manter a autuação com multa de ofício qualificada para 150%.” (grifou-se)

O acórdão prolatado pela 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I corroborou, portanto, os fundamentos apontados pela Fiscalização para qualificar a multa de ofício.

Além de expressar concordância em relação à caracterização, no caso concreto, de hipóteses de abuso de direito e de propósito exclusivo de economia tributária, destacou aquele Colegiado que a conduta do grupo NATURA, consubstanciada na prática de uma sequência de atos formalmente perfeitos, mas cujo conjunto careceu de conteúdo econômico e de propósito negocial, teria configurado simulação. Assim, a autoridade julgadora de primeira instância considerou acertada a aplicação da multa de ofício em seu percentual qualificado de 150%.

Por fim, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF foi instada a se manifestar acerca do assunto em razão da interposição de recurso voluntário.

O voto condutor do Acórdão nº 1201-001.245, ora recorrido, traz as seguintes considerações a respeito do cabimento da qualificação da multa de ofício no caso concreto:

"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 aceção 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 impositiva destes tributos, situação esta que se enquadra, assim como o fisco a enquadrrou, 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, intragrupo 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." (grifou-se)

Constata-se que o posicionamento do i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido, que prevaleceu entre seus pares, foi no sentido de que restou devidamente caracterizado o dolo na conduta adotada pela contribuinte e pelas demais empresas que integravam seu grupo econômico. Entendeu o Colegiado que o agente em questão tinha a consciência (conhecimento a respeito das circunstâncias caracterizadoras do ilícito) e a vontade para a prática da conduta contrária ao ordenamento.

Ao agir de forma deliberada e planejada para reduzir o montante de tributos devidos sobre seu lucro, a partir da criação de um ágio artificial e da dedução de despesas imateriais e inexistentes, a contribuinte teria atuado com evidente intuito de fraude, vendo sua conduta subsumir-se à definição legal de fraude contida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, autorizadora da qualificação da multa de ofício segundo a determinação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Por fim, a decisão recorrida pontuou que é impossível conceber que a atuação da contribuinte pudesse caracterizar-se como mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, decorrente de algum erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária.

Ao analisar a questão do cabimento ou não da aplicação da multa de ofício em seu percentual qualificado de 150%, a nobre Conselheira Relatora votou por dar provimento ao recurso especial da contribuinte para reduzir tal multa ao seu patamar ordinário de 75%, argumentando basicamente que não identificou dolo específico na conduta da contribuinte (a interpretação dada à legislação tributária vigente à época era razoável e todos os documentos relacionados à reorganização societária foram regularmente registrados) e que a aplicação do art. 112, inciso I, do CTN (existência de dúvida a respeito da capitulação legal do fato) ao caso sob análise impediria a aplicação da multa qualificada.

A respeito do tema da qualificação da multa de ofício, examinados os argumentos e as teses expostas por ambas as partes e os posicionamentos das decisões anteriormente proferidas nos presentes autos, decido pelo seu cabimento no caso sob análise.

Acompanho o entendimento exposto no Acórdão recorrido, no sentido de que a reorganização societária promovida pelo grupo NATURA tinha um único objetivo traçado desde seu início: a fabricação artificial de ágio que pudesse ser objeto de aproveitamento fiscal para fins de redução da carga tributária da contribuinte. Assim, verifica-se a dissociação entre a vontade declarada pela contribuinte e sua vontade real, caracterizando-se hipótese de simulação apta a caracterizar a fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Ainda que o grupo NATURA estivesse, como alegou por diversas vezes a contribuinte, efetivamente promovendo a simplificação de sua estrutura societária com vistas à posterior abertura de capital de sua empresa operacional, isso não justificaria a forma como se deu a operação societária realizada em 27/12/2000, por meio da qual a NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. incorporou a totalidade das ações da NATURA EMPREENDIMENTOS S.A.. Para atender ao objetivo de redução da complexidade da estrutura societária e de reunião das operações de duas empresas do grupo, bastaria, como muito bem apontou o Termo de Verificação Fiscal, a transferência do controle acionário ou mesmo a incorporação de uma das empresas por outra, a valores contábeis.

A concretização de tal objetivo não necessitava, de forma alguma, que a NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. incorporasse as ações da NATURA EMPREENDIMENTOS S.A. a um valor reavaliado equivalente a quase 20 vezes (!) o seu valor patrimonial. O único intuito da forma adotada pelo grupo econômico foi,

indubitavelmente, a geração artificial do ágio bilionário de R\$ 1.019.041.518,79, posteriormente utilizado pela contribuinte para reduzir drasticamente o montante de tributos recolhidos aos cofres públicos.

A própria necessidade de incorporação das ações de uma empresa do grupo NATURA por outra, ocorrida em 2000, é mitigada diante do fato de que a NATURA COSMÉTICOS S.A. incorporou tanto a NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. quanto a NATURA EMPREENDIMENTOS S.A. em 2004, antes do processo de abertura de seu capital. A simplificação societária almejada, portanto, prescindia da operação anterior de incorporação de ações entre duas pessoas jurídicas que não mais existiriam à época da abertura de capital da empresa operacional do grupo econômico.

As operações societárias praticadas pelo grupo NATURA foram desacompanhadas de qualquer circulação ou troca de riquezas ou recursos com o mundo exterior. O ágio bilionário que surgiu nos registros contábeis da NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. em 27/12/2000 não foi amparado por qualquer pagamento ou sacrifício patrimonial que pudesse justificá-lo.

Neste sentido, a contabilização do ágio contrariou inclusive o laudo elaborado pela PricewaterhouseCoopers (no qual, em tese, o valor de reavaliação se baseou), que dispôs expressamente, em seu item 9, que o valor final efetivamente praticado em uma transação seria *"determinável basicamente por meio de negociação de livre iniciativa entre as partes interessadas, em um mercado livre e aberto"*. Obviamente tal premissa não é observada em uma "transação" meramente contábil levada a efeito entre partes relacionadas integrantes de um mesmo grupo econômico.

O ágio criado em uma operação assim realizada é completamente desprovido de propósito negocial. Embora se possa defender que a reorganização societária, em si, promovida pelo grupo NATURA tivesse propósitos negociais legítimos de simplificação da estrutura societária, a operação específica de incorporação das ações da NATURA EMPREENDIMENTOS S.A. pela NATURA PARTICIPAÇÕES S.A., a valores reavaliados, jamais teve outro propósito que não a mera geração artificial de ágio e sua posterior utilização para fins de economia tributária. Finalizada a reorganização societária, o único efeito remanescente daquela etapa específica foi o registro, na contabilidade da NATURA COSMÉTICOS S.A., do ágio de R\$ 1.028.040.605,94 (o cálculo realizado em 2000 foi revisado) e da "provisão para preservação da capacidade patrimonial de distribuição de dividendos futuros", exatamente no mesmo valor.

Aliás, corrobora o entendimento de que a contribuinte incorreu em simulação a forma adotada por ela para operacionalizar a redução dos resultados tributáveis. Embora defenda que sua situação amoldava-se àquela prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (art. 386 do RIR/1999), a contribuinte não deduziu diretamente de seu lucro real as despesas de amortização do ágio que entendia dedutíveis.

Ao invés disso, engendrou, sob a infundada justificativa de observância das Instruções CVM nº 319/1999 e 349/2001, a promoção de exclusões mensais diretamente no seu LALUR, declaradas em DIPJ sempre como "Outras Exclusões", forma que evidentemente dificultaria a identificação, pela autoridade tributária, da natureza das verbas excluídas da tributação.

Existe ainda um fator que, no meu ponto de vista, representa prova cabal da falta de substância econômica da reorganização societária promovida e do real objetivo desejado de mera economia fiscal: nenhuma alteração de fato ocorreu, entre o início e o encerramento das operações societárias analisadas, no controle societário da empresa fiscalizada ou daquela cuja rentabilidade futura, em tese, teria justificado o surgimento do ágio.

Tanto a contribuinte NATURA COSMÉTICOS S.A. quanto as pessoas jurídicas NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. e NATURA EMPREENDIMENTOS S.A., enquanto existiram, sempre estiveram submetidas ao controle dos mesmos sócios.

Até 27/12/2000, antes do início da reorganização societária, a NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. tinha 100% de seu capital votante detidos por cinco sócios pessoas físicas, devidamente identificados no parágrafo 9 do Termo de Verificação Fiscal. Os mesmos cinco sócios controlavam 96,53% do capital votante da NATURA EMPREENDIMENTOS S.A., que, por sua vez, controlava diretamente a contribuinte NATURA COSMÉTICOS S.A..

Com a operação societária promovida em 27/12/2000, a NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. (100% do capital votante pertencentes aos cinco sócios pessoas físicas) passou a controlar diretamente a integralidade do capital votante da NATURA EMPREENDIMENTOS S.A., que, por sua vez, continuava como controladora da contribuinte NATURA COSMÉTICOS S.A..

Em 29/03/2004, a NATURA COSMÉTICOS S.A. incorporou sucessivamente a NATURA EMPREENDIMENTOS S.A. (sua controladora direta) e a NATURA PARTICIPAÇÕES S.A. (sua até então controladora indireta).

Constata-se, portanto, que o controle de todas as pessoas jurídicas envolvidas na reorganização societária promovida pelo grupo NATURA sempre esteve nas mãos dos mesmos cinco sócios pessoas físicas. Nunca houve figuras distintas de alienante e adquirente que pudessem protagonizar um negócio jurídico apto a provocar o legítimo aparecimento de ágio.

Diante de todo o exposto, não se pode alcançar outra conclusão a não ser que a atuação da contribuinte (e das demais empresas que integravam seu grupo econômico) caracterizou simulação e foi desenvolvida com evidente intuito de fraude. De forma livre, consciente e deliberada, a contribuinte buscou reduzir irregularmente os tributos devidos ao Fisco, por meio da criação artificial de ágio em operação carente de propósito negocial e de substrato econômico.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte e manter a multa de ofício ao seu percentual qualificado de 150%.

iv) Multa isolada (2008 e 2009)

A multa isolada objeto de controvérsia nos presentes autos, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, era definida pela seguinte redação até o advento da MP nº 351, de 22/01/2007 e da Lei nº 11.488/2007, de 15/06/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento

do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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

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

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

(...)

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.

(...)

Destaquem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo

dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a já citada Súmula CARF nº 105:

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.

Com o advento da MP nº 351/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Considero que foi proposital a inclusão, na Súmula CARF nº 105, da menção expressa à multa isolada tipificada no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Ao assim proceder, a 1ª Turma da CSRF deixou claro que a cobrança concomitante a que a Súmula se opõe é aquela que envolve a multa isolada fundamentada na antiga redação do citado art. 44, antes das alterações de redação promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

*"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.*

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício

em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, caso dos presentes autos. Por esta razão, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.

v) Juros de mora sobre a multa de ofício

Entendo como equivocada a tese segundo a qual tal cobrança não teria amparo na legislação tributária.

A cobrança de juros de mora sobre os créditos não pagos até a data de vencimento é prevista no art. 161 do CTN, nos seguintes termos:

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 um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A expressão "crédito", utilizada no *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já a definição de obrigação principal, mencionada no art. 139 do CTN, é trazida pelo §1º do art. 113 do mesmo Código. Tal obrigação tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. *In verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade

pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O critério utilizado pelo CTN para enquadrar determinada obrigação tributária como principal é, portanto, seu conteúdo pecuniário. Uma vez que a multa de ofício tem a característica de penalidade pecuniária, fica claro que ela integra a obrigação principal, ao lado dos tributos.

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e a multa de ofício (art. 113, §1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Os defensores da tese da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício argumentam que a interpretação literal do *caput* do art. 161 do CTN impossibilitaria tal incidência em razão da presença da expressão "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*". Se a penalidade referente à multa de ofício já estiver contemplada na expressão "*crédito não integralmente pago no vencimento*", a que outras penalidades cabíveis estaria se referindo o legislador? - indagam.

Ocorre que, frequentemente, a interpretação de uma norma tributária demanda a consideração da realidade jurídica e fática a que se aplica. Mais do que isso, a norma deve ser interpretada sistematicamente, levando-se em conta todo o sistema tributário pátrio.

A este respeito, examine-se a interessante colocação da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, designada para redigir o voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-00.539, de 11/03/2010**:

"Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos,

que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema."

Sendo assim, a melhor interpretação a ser dada ao art. 161 do CTN é, sem dúvida, aquela que guarda harmonia com os demais dispositivos daquele Código que tratam do tema sob análise, quais sejam, os arts. 113 e 139.

Além do CTN, a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 61, *caput* e §3º, também dispõe sobre o cabimento de juros de mora sobre multa de ofício:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1997.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430/1997 fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corrobora ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430/1997 que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da legalidade da cobrança de juros de mora nos moldes praticados no presente processo:

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.

(STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dez/2012)

Por fim, tanto o §3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430/1997, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

Quanto a este ponto, a matéria já foi inclusive pacificada por meio da edição da Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte por entender plenamente aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em síntese, voto por NEGAR PROVIMENTO integralmente ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Processo nº 10880.722396/2013-68
Acórdão n.º **9101-003.161**

CSRF-T1
Fl. 4.736
