



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

Processo nº 10903.720016/2015-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.632 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria ÁGIO INTERNO
Recorrente BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS QUE INFLUENCIAM RESULTADOS FUTUROS.

O instituto da decadência está diretamente relacionado à ocorrência do fato gerador, sendo incabível sua alegação em relação a fatos passados que influenciam resultados futuros, devendo estes ficar com toda a sua comprovação à disposição do Fisco enquanto durarem seus efeitos.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

São devidos juros sobre multa de ofício aplicada.

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Após a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, é plenamente possível a aplicação concomitante de multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, uma vez que se dirigem a atitudes distintas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis os diretores que capitanearam todas as operações fraudulentas visando a modificação das características essenciais do fato gerador no intuito de reduzir o tributo devido.

MULTA QUALIFICADA.

É procedente a qualificação da multa de ofício quando verificada a existência de fraude nos fatos que ensejaram a ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS

Há que ser corrigida a compensação de prejuízos fiscais excessivos em função da correção de saldo de prejuízos decorrente de lançamento anteriormente realizado.

ÁGIO. OPERAÇÕES DENTRO DE GRUPO ECONÔMICO.

É inoponível ao Fisco o ágio criado dentro de um mesmo grupo econômico sem a observância do princípio do "arm's length".

ÁGIO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

A criação de ágio implica existência de dispêndio, investimento efetivo, pagamento, sendo imprestável tributariamente o criado dentro de um mesmo grupo econômico sem que haja nenhuma riqueza nova, apenas reavaliações internas fundadas em resultados futuros e riqueza "de papel".

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

APLICAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Despesas de ágio artificialmente criadas devem ser afastadas no cálculo da base tributável da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de decadência para o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio apurado e quanto à improcedência da multa qualificada e atribuição da responsabilidade solidária por violação ao art. 146 do CTN; e, no mérito, por unanimidade de votos em manter o lançamento quanto à exclusão do ágio amortizado pela G&K e transferido via parte B do Lalur (ágio menor), votando pelas conclusões quanto à exigência da CSLL correspondente a esta infração, o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, e, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos voluntários, quanto à glosa do ágio amortizado diretamente pela Botica (ágio maior), quanto à aplicação da multa qualificada e da multa isolada de estimativas, quanto à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas e quanto à manutenção da responsabilidade solidária dos sujeitos passivos arrolados, vencidos nestas matérias os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias que davam provimento integral aos recursos. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pela manutenção da responsabilidade solidária apenas em face do art. 135, III do CTN..

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Flávio Machado Vilhena Dias.

Relatório

Reproduzo o relatório do acórdão recorrido por bem retratar o caso *sub judice*:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada (Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 09.1.01.00-2014-00004-9, às fls. 02-04), foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Autos de infração de IRPJ e CSLL

2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 2060- 2091) exige o recolhimento de R\$ 28.114.928,60 de imposto, R\$ 40.260.776,18 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150% e R\$ 9.469.415,61 de juros de mora, além de R\$ 10.839.419,04 de multa de ofício exigida isoladamente.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos dos arts. 904 e 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre das infrações a seguir elencadas, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2121-2191):

3.1. exclusão indevida na apuração do lucro real do encargo com amortização do valor controlado na parte “B” do Lalur a título de “Ágio Incorporação G&K”, cujo valor foi recebido da empresa veículo G&K Holding S/A na incorporação reversa ocorrida em 03/11/2008, correspondente à parcela do ágio interno já amortizado pela referida empresa veículo nos anos-calendário de 2007 e 2008 e foi por ela adicionada na parte “B” do seu Lalur, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247 e 250 do RIR de 1999 (infração autuada com multa de ofício de 150%):

<i>.31/12/2010.....</i>	<i>R\$ 1.403.755,10</i>
<i>.31/12/2011.....</i>	<i>R\$ 1.403.755,10</i>
<i>.31/07/2012.</i>	<i>R\$ 818.857,14</i>
<i>.31/12/2012.....</i>	<i>R\$ 584.897,96</i>
<i>.31/12/2013.....</i>	<i>R\$ 1.403.755,10</i>

3.2. ajuste indevido no RTT (FCONT) em decorrência da escrituração de despesa inexistente com amortização do ágio interno apurado pela empresa veículo G&K Holding S/A em 18/12/2006 sobre o patrimônio líquido da própria interessada, cujo valor foi recebido no acervo vertido na incorporação reversa ocorrida em 03/11/2008, correspondente ao saldo do ágio não amortizado pela referida empresa veículo, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 6º, § 5º, “b” do

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR de 1999 (infração com multa de ofício de 150%):

.31/12/2010.....	R\$ 24.162.351,19
.31/12/2011.....	R\$ 24.162.351,19
.31/07/2012.....	R\$ 14.094.704,86
.31/12/2012.....	R\$ 10.067.646,33
.31/12/2013.....	R\$ 24.162.351,19

3.3. compensação de prejuízos fiscais em montante superior ao dos saldos existentes, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 250, III, 251, 509 e 510 do RIR de 1999 (infração com multa de ofício de 75%):

.31/12/2010.....	R\$ 4.233.093,74
.31/12/2011.....	R\$ 5.962.195,55

3.4. multa de ofício isolada exigida em decorrência da falta ou insuficiência de pagamento do IRPJ devido por estimativa, com infração ao disposto nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999 e art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

.fev e abr-dez/2010.....	R\$ 2.810.240,24
.jan, fev e abr-nov/2011.....	R\$ 2.929.449,62
.jan, fev, abr-jul e nov/2012	R\$ 2.057.978,16
.jan, fev, abr-ago e out-dez/2013.....	R\$ 3.041.751,02

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (fls. 2093-2119) exige o recolhimento de R\$ 10.251.572,79 de contribuição, R\$ 14.591.528,33 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150% e R\$ 3.442.127,20 de juros de mora, além de R\$ 4.058.994,28 de multa exigida isoladamente.

5. O lançamento decorre das mesmas infrações apuradas no lançamento de IRPJ, com divergência apenas no valor da compensação de resultado negativo de período anterior, com infração ao disposto nos arts. 2º e §§, e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008), art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995), art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996.

6. Foi atribuída sujeição passiva solidária aos sócios Miguel Gellert Krigsner (CPF nº 051.622.118-34) e Artur Noemio Grynbaum (CPF nº 722.349.549-91) pelos débitos de IRPJ e CSLL em análise, porquanto restaram caracterizados interesse comum e infração de lei na situação que constitui o fato gerador

da obrigação tributária, nos termos do disposto nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN (fls. 2199-2201 e 2204-2206).

Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal

7. A apuração do ágio interno de R\$ 206.482.363,56 amortizado pela interessada foi assim descrita no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2121-2191):

VI. Da origem do “ágio” nas quatro incorporações pela G&K 27. Antes de se analisar o tratamento dispensado pela BOTICA aos “ágios” a ela transferidos pela G&K, é imprescindível fazermos uma retrospectiva dos fatos ocorridos e procedimentos adotados pela holding desde o momento em que incorporou a BOTICA, a Cálamo, a Embralog e a OBF, até a sua cisão parcial, de modo que se tenha bem claro que:

a) a incorporação integral das ações da Botica Comercial Farmacêutica S.A. pela G&K em 18/12/2006, ocorreu com um “ágio” de R\$ 206.481.363,56;

b) a base para a criação do “ágio” foi o laudo de avaliação elaborado pela KPMG, que estimou o valor de mercado da fiscalizada em R\$ 344.499.000,00;

c) os sócios da G&K (Miguel e Artur), detentores de todas as 149.192.800 ações da BOTICA, usaram as mesmas para a integralização do aumento do capital social da G&K resultante da dita incorporação;

d) com base na tal avaliação e uma vez detentora de 100% da BOTICA, a G&K registrou em 18/12/2006 em seu Ativo Permanente na conta de Investimentos 180001 – Ágio s/ Investimentos o valor de R\$ 138.154.004,44, relativamente à conversão das ações da controlada, e na conta do Diferido 192080 – Ágio s/ Investimentos o “ágio” de R\$ 206.481.363,56, sem constituir qualquer provisão nas contas redutoras 180098 – (-) Provisão para Preservação de Dividendos Futuros (Investimentos) e 192081 – (-) Provisão p/ Realização de Ágio (Diferido); também não consignou nada nas contas de despesa (371006 – Ágio sobre Investimentos) e de receita (364003 – Reversão Provisão Ágio s/ Incorporação);

e) corroborando a informação anterior, a G&K fez constar na linha 27 - Ágios em Investimentos da Ficha 36A - Ativo, de sua DIPJ 2007 AC 2006, retificadora, entregue em 28/06/2007, o montante de R\$ 1.776.161.561,96, referente às 4 companhias

incorporadas, onde se encontram os R\$ 206.481.363,56 correspondentes à BOTICA;

f) em 31/12/2007 a G&K registrou uma despesa de R\$ 5.682.417,69 na conta 371006 – Ágio sobre Investimentos, a título de amortização do “ágio” relativo à BOTICA, tendo como contrapartida a conta de Investimentos (Ativo Permanente) 180020 – Ágio s/ Investimentos, fazendo semelhantes lançamentos no tocante à Cálamo, à OBF e à Embralog; novamente não constituiu, durante todo o ano, qualquer provisão e, em consequência, também nenhuma reversão;

g) a despesa supracitada reduziu o Lucro Líquido do AC 2007 da G&K, tendo sido lançada na linha 38 (Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL) da Ficha 06A - Demonstração do Resultado, da DIPJ 2008 (retificadora, entregue em 04/01/2010); entretanto, por se tratar de uma despesa indedutível, foi corretamente adicionada na linha 11 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, da mesma DIPJ, em consonância com a adição registrada no Lalur 2007, com data de 31/12 e o histórico “Ágio s/ Investimentos Coligadas/Controladas”, cujo valor de R\$ 20.094.111,31 tem a seguinte composição:

CONTROLADA	DESPESA COM “ÁGIO”
BOTICA	5.682.417,69
Cálamo	13.467.329,92
Embralog	216.473,05
OBF	727.890,65
Total	20.094.111,31

h) em 2008, antes da sua cisão parcial ocorrida em 03/11, a G&K registrou nos meses de janeiro a outubro uma despesa mensal de R\$ 554.762,31 (no total de R\$ 5.547.623,10) na conta 371006 – Ágio sobre Investimentos, a título de amortização do “ágio” referente à BOTICA, tendo como contrapartida a conta de Investimentos (Ativo Permanente) 180020 – Ágio s/ Investimentos, fazendo semelhantes lançamentos relativamente à Cálamo, à OBF e à Embralog; como procedeu anteriormente, não constituiu para o período de janeiro a outubro, qualquer provisão e, em consequência, não fez nenhuma reversão;

i) tal despesa reduziu o Lucro Líquido de 01/01 a 03/11/2008 da G&K, tendo sido lançada na linha 38 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 06A -

Demonstração do Resultado, da DIPJ 2008 Especial da Cisão (retificadora, entregue em 20/12/2008); entretanto, por se tratar de uma despesa indedutível, foi corretamente adicionada na linha 11 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, da mesma DIPJ, em consonância com as adições registradas no Lalur 2008 de janeiro a outubro (levantou balanço/balancete de suspensão/redução em todos os meses) com o histórico “Ágio Investimentos Coligadas/Controladas”, que totalizaram R\$ 25.850.240,10, com a seguinte composição:

CONTROLADA	DESPESA COM “ÁGIO”
BOTICA	5.547.623,10
Cálamo	16.387.812,00
Embralog	187.159,00
OBF	3.727.646,00
Total	25.850.240,10

j) o mesmo tratamento de adição das despesas em questão foi corretamente dispensado pela G&K à base de cálculo da CSLL, tanto em 2007 quanto de janeiro a outubro de 2008;

k) entretanto, em 03/11/2008 (portanto, menos de 2 anos após as incorporações), os acionistas da G&K decidiram promover a cisão parcial da mesma, aprovando o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades já Existentes”, onde no item 4.2.1, transcrito em seguida, encontramos detalhes acerca dos ativos da G&K vertidos para a BOTICA, dentre os quais o “ágio sobre o investimento na Botica”:

“4.2.1 Da incorporação na BOTICA

A incorporação efetivar-se-á pela transferência de parte do Patrimônio Líquido da companhia G&K, no valor de R\$ 238.000.160,00 (duzentos e trinta e oito milhões, cento e sessenta mil reais), acervo líquido este que será absorvido através de incorporação pela companhia BOTICA, na forma pactuada neste protocolo e observados os valores encontrados na avaliação procedida pela empresa ora indicada, como segue:

BENS E DIREITOS R\$

Aplicações Financeiras..... 59.148.912,51
Impostos a recuperar 3.315.087,49

Investimentos – Botica – Representado por

147.700.872 (cento e quarenta e sete milhões,

setecentas mil, oitocentas e setenta e duas) ações

ordinárias nominativas, com valor nominal de R\$ 1,00

(um real) cada 175.536.160,00

Ágio investimento Botica 193.298.809,52

(-) Provisão Instrução CVM nº 319/349 – ágio

investimento Botica..... (193.298.809,52)

TOTAL DOS BENS E DIREITOS. 238.000.160,00”

(...)

Ainda em decorrência do presente evento de cisão parcial seguida de incorporação, o ágio apontado no acervo líquido acima discriminado, no montante de R\$ 193.298.809,52 (cento e noventa e três milhões, duzentos e noventa e oito mil, oitocentos e nove reais e cinquenta e dois centavos), apurado sobre o investimento detido pela G&K na BOTICA, por estar fundamentado na expectativa de resultados futuros da BOTICA, será registrado nas demonstrações contábeis da BOTICA em conta de ativo, estando sujeito à amortização nos termos da legislação fiscal aplicável à matéria. (...)

l) precisamente em 03/11/2008, a G&K constituiu uma provisão de R\$ 195.251.322,75 na conta 180098 – (-) Provisão para Preservação de Dividendos Futuros (Investimentos) tendo como contrapartida a conta 344010 – Provisão para Preservação de Dividendos Futuros (despesa); assim procedeu em relação a cada uma das investidas, sendo os respectivos valores provisionados iguais à diferença entre o “ágio” inicial e o montante amortizado pela G&K no período de janeiro de 2007 a outubro de 2008, conforme mostrado na tabela abaixo:

CONTROLADA	“ÁGIO” INICIAL	AMORTIZADO DE JAN/07 A OUT/08	PROVISÃO CONSTITUÍDA
BOTICA	206.481.363,56	-11.230.040,81	195.251.322,75
Cálamo	1.011.690.937,33	-29.855.141,94	981.835.795,39
Embralog	6.247.392,50	-403.632,05	5.843.760,45
OBF	551.741.868,57	-4.455.536,61	547.286.331,96
Total	1.776.161.561,96	-45.944.351,41	1.730.217.210,55

m) em 04/11/2008, a G&K baixou da provisão acima (conta 180098) contra a conta 180020 – Ágios/ Investimentos (Ativo Permanente), em 4

lançamentos distintos, a diferença entre o “ágio” ainda não amortizado (provisões acima mencionadas) relativo a cada uma delas e o valor correspondente a 1% da participação que continuou possuindo nas referidas empresas; tal procedimento pode ser melhor compreendido no quadro a seguir:

CONTROLADA	“ÁGIO” AINDA NÃO AMORTIZADO = PROVISÃO (a)	“ÁGIO” QUE PERMANECER NA G&K DEVIDO À PARTIC. DE 1% (b)	“ÁGIO” TRANSFERIDO ÀS CINDENDAS (a) – (b)
BOTICA	195.251.322,75	-1.952.513,23	193.298.809,52
<i>Cálamo</i>	<i>981.835.795,39</i>	<i>-9.818.357,95</i>	<i>972.017.437,44</i>
<i>Embralog</i>	<i>5.843.760,45</i>	<i>-58.437,60</i>	<i>5.785.322,85</i>
<i>OBF</i>	<i>547.286.331,96</i>	<i>-5.472.863,32</i>	<i>541.813.468,64</i>
Total	1.730.217.210,55	-17.302.172,10	1.712.915.038,45

n) a soma dos valores amortizados pela G&K em 2007 (R\$ 5.682.417,69, abordado na alínea “g”) e em 2008 (R\$ 5.547.623,10, abordado na alínea “i”), totalizou R\$ 11.230.040,79 e, quando da cisão parcial da holding, foi transferida para a BOTICA via parte B do Lalur; doravante identificaremos este montante como “ágio” menor;

o) quando da cisão parcial da G&K foi transferido à BOTICA o valor de R\$ 193.298.809,52, ocorrendo o mesmo no tocante à Cálamo, à OBF e à Embralog, conforme abordado na alínea “m”, com os montantes lá apresentados; doravante o identificaremos como sendo o “ágio” maior;

p) uma vez entendidos e quantificados tanto o “ágio” menor quanto o “ágio” maior, completamos esta etapa com a informação de que ambos passaram a ser amortizados pela BOTICA em 96 parcelas (8 anos) a partir de novembro de 2008, com os seguintes valores mensais:

“ÁGIO”	VALOR DO “ÁGIO”	VALOR DAS 96 PARCELAS
<i>Menor</i>	<i>11.230.040,79</i>	<i>116.979,59</i>
<i>Maior</i>	<i>193.298.809,52</i>	<i>2.013.529,27</i>
Totais	204.528.850,31	2.130.508,86

(...)

VII. Da insubsistência da argumentação do recurso voluntário ao CARF quanto à tributação em duplicidade (processo 10980.722215/2012-94)

(...)

29. No que diz respeito aos procedimentos efetuados pela fiscalizada, encontramos à **folha 38 do recurso voluntário ao CARF** relativo ao processo nº **10980.722215/2012-94** (fl. 1835) menção quanto à “impossibilidade de tributação da receita da provisão uma vez que esta **já teria sido adicionada quando de sua constituição na G&K em 18/12/06** e, portanto, não poderia mais ser tributada na Recorrente (tributação em duplicidade).” (grifo nosso)

(...)

34. Primeiramente, convém não esquecermos que não houve despesa alguma paga ou incorrida, o que, de pronto, simplifica sobremodo qualquer análise. Em segundo lugar, por circunstâncias óbvias, alguma alegação teria que ser apresentada pela defesa. Todavia, é primordial que todos – e, em especial, os senhores julgadores – tenhamos o devido cuidado para que não seja desviado o foco do fato principal, que consiste na lógica de que sem ter existido a despesa, não pode haver amortização e, por conseguinte, não pode haver nenhuma dedução na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Admitindo-se, única e exclusivamente por hipótese, que a despesa com o ágio tivesse sido paga ou incorrida, diante do argumento contido no recurso voluntário da BOTICA de que a G&K adicionou no Lalur em 2007 e em 2008 os valores mencionados no item anterior, devemos estar atentos a alguns detalhes fundamentais:

1º) a adição de R\$ 20.094.111,31 efetuada pela G&K no Lalur 2007 e cuja composição é mostrada no quadro a seguir, simplesmente neutralizou corretamente o efeito da despesa lançada na sua contabilidade (conta 371006 – Ágio sobre Investimentos, cujo Razão também é mostrado abaixo) relativa ao “ágio” amortizado, uma vez que ela, mesmo que existente (repetimos que não é o caso), não seria dedutível; ou seja, diferentemente do afirmado no recurso voluntário, não haveria tributação em duplicidade na BOTICA porque não ocorreu nenhuma tributação anterior na G&K (a conta 364003 – Reversão Provisão Ágio s/ Incorporação está zerada):

(...)

2º) o valor de R\$ 26.126.406,00 que os senhores causídicos insistem em dizer no recurso voluntário que já teria sido tributado na G&K por ter sido adicionado no seu Lalur 2008, novamente, tal como em 2007, apenas neutralizou corretamente o efeito da despesa lançada na sua contabilidade (conta 371006 – Ágio sobre Investimentos) relativa ao ágio

“amortizado”, uma vez que ela, mesmo que existente, não seria dedutível.(...)

(...)

VIII. Da inexistência do ágio

(...)

43. Em síntese, se o próprio CPC-Comitê de Pronunciamentos Contábeis, formado pelas maiores autoridades contábeis do País – o CFC-Conselho Federal de Contabilidade, a FIPECAFI-Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, o IBRACON-Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, a ABRASCA-Associação Brasileira das Companhias Abertas, a APIMECAssociação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais e a BM&F BOVESPA – além de ter como entidades convidadas a FEBRABANFederação Brasileira de Bancos e a CNI-Confederação Nacional da Indústria, veda o reconhecimento do ágio intragrupo para fins contábeis, não há como defender, em sã consciência, que a despesa de sua amortização – que nada mais é que a diluição, ao longo do tempo, do custo de aquisição de um intangível – seja deduzida na apuração do Lucro Líquido.

44. Assim sendo, são inexistentes tanto essa despesa quanto o ativo do qual ela se origina. E, uma vez inexistente na apuração do Lucro Líquido, também deve ser inexistente para fins fiscais, já que é do Lucro Líquido, apurado segundo a legislação comercial (frise-se, que veda o reconhecimento do ágio interno), que se parte para apuração do lucro tributável (Lucro Real) e da Base de Cálculo da CSLL.

45. E mais: a despesa de amortização de ágio interno evidentemente não se enquadra no conceito de despesa necessária. Primeiro porque essa despesa não foi paga pela fiscalizada. Ela não decorreu de consumo ou sacrifício de ativos (presente ou futuro), pois o ágio interno não foi pago com recursos exteriores ao grupo econômico nem o será; trata-se de uma despesa fictícia criada para se reconhecer contabilmente a realização de um fluxo de rentabilidade futura cujo pagamento não foi realizado nem por terceiros independentes, nem pelo próprio grupo econômico.

(...)

48. Vale destacar que não há ágio por expectativa de rentabilidade futura que não seja tributável. Isto

porque, nos casos em que a legislação permite o diferimento e amortização deste tipo de ágio no adquirente, o alienante previamente já se sujeitou à apuração do ganho de capital. A amortização do ágio, quando permitida, visa impedir a dupla tributação de um mesmo fato gerador, no alienante e no adquirente. Aquilo que para o alienante é ganho ou renda, para o adquirente é custo ou despesa. Não é, porém, a situação da presente auditoria.

49. Tendo em vista os fatos ocorridos, fica claro que a G&K não arcou com nenhum ônus na incorporação das ações da BOTICA e nem esta suportou qualquer ônus ao retomar suas próprias ações, que estavam em poder da G&K.

50. Uma vez comprovado que não existiu de direito valor a ser amortizado a título de “ágio por incorporação”, as supostas despesas decorrentes da amortização, muito mais do que indedutíveis, são inexistentes.

(...)

53. Outro contundente requisito para se admitir o ágio, aceito praticamente de forma unânime pelos mais renomados profissionais das áreas contábil e tributária, é que ele seja decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando mera geração artificial de resultado, razão pela qual seu registro na contabilidade torna-se novamente inadmissível. Afinal, é incontestável que se trata de uma “negociação” dos acionistas com eles próprios, o que significa dizer que está em suas mãos escolher os termos e valores que lhes sejam mais convenientes e vantajosos. Em suma, uma vez ausentes dois pressupostos básicos (efetivo pagamento e independência entre as partes), o ágio não é amortizável.

(...)

58. Desta forma, para que a despesa de amortização do ágio seja considerada incorrida, é necessário que haja uma abdicação de ativos ou a contratação de passivos quando uma empresa adquire ações ou quotas de outra, sendo que o custo de aquisição corresponde ao sacrifício necessário à entrada, em seu ativo, de um investimento (patrimônio líquido da investida) e de um ágio (mais-valia paga por ele). A despesa de amortização do ágio representa a alocação do

sobrepago pago ao longo da vida útil do ágio, a diluição do custo ao longo do tempo e à medida em que as receitas correspondentes são reconhecidas, em obediência ao regime de competência, como dispõe o artigo 324 do RIR/99. Se não há custo de aquisição, não há que se falar em diluição do custo.

(...)

IX. Das orientações da CVM contrárias ao ágio interno 62. A CVM tem atuado, ao longo dos anos, buscando aperfeiçoar e manter atualizado o seu arcabouço normativo contábil, sempre com a participação de segmentos interessados do mercado ou da profissão contábil. Cumpre destacar a importante colaboração recebida da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, que conta com representantes da ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACON, FIPECAFI/USP e colaboradores especialmente nomeados pela CVM, além do Comitê de Pronunciamentos Contábeis-CPC, do qual as referidas entidades também fazem parte.

(...)

65. Um destes documentos é o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, portador de orientações e conceitos totalmente identificados com o ágio interno encontrado na presente fiscalização, contra o qual frontalmente se posiciona.

66. Ele nos mostra que, para existir, o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito comercial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial). Somente registros escriturais, por exemplo, não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil.

67. Entende-se por propósito comercial a lógica econômica que levou ao surgimento do ágio ou deságio, ou seja, a razão comercial que ensejou a aquisição de um investimento por valor superior ou inferior àquele que custou anteriormente ao alienante. Há esse propósito quando, por exemplo, uma empresa adquire participação societária de outra com ágio com o intuito de auferir os prováveis resultados positivos que esta última terá no futuro; ou quando uma empresa adquire participação societária de outra com deságio porque a alienante precisava aumentar emergencialmente a liquidez de seu ativo.

(...)

70. A aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio.

(...)

X. Do laudo de avaliação da Botica em 2006

(...)

79. Como se observa, o instrumento fundamental em que se baseia todo o processo de origem do ágio é o laudo de avaliação, o qual, por sua vez, apresenta uma série de incertezas expressamente nele consignadas que, por consequência, o debilitam consideravelmente. Adicionalmente, ele se torna ainda mais vulnerável quando a KPMG afirma que sua elaboração fundamentou-se “substancialmente em premissas e informações fornecidas pela Administração da BOTICA”. Obviamente que a empresa avaliadora, de pronto, se exime de qualquer responsabilidade pelas informações que recebeu de quem a contratou, assim como também não assume a responsabilidade pelos resultados alcançados, uma vez que estes serão influenciados tanto pelas premissas e informações que lhe foram previamente fornecidas pela Administração da BOTICA quanto pelas não poucas variáveis de mercado (vendas, crescimento da economia do País, exportações, decisões administrativas, etc.).

(...)

81. Percebe-se na expressão (e, se não estivermos bem atentos, pode passar despercebido) o uso de parâmetros que sequer dizem respeito ao Brasil, como é o caso da taxa de retorno médio de longo prazo e da inflação de longo prazo, ambas relativas aos Estados Unidos.

82. Diante do exposto, chega-se à inegável conclusão de que o valor da avaliação é de tamanha subjetividade (frise-se que devidamente admitido no próprio documento), que se pode atingir qualquer resultado que se deseje, bastando para isto se partir dos dados (premissas e informações) “adequados” e as variáveis de mercado serem “estimadas” de forma conveniente.

(...)

XI. Da habitualidade na criação de ágios internos pelo Grupo Boticário

(...)

90. No tocante à verificação em curso, não se tratando de partes independentes, livres de pressões ou outros interesses, não houve substância econômica na transação mas, sim, a mera criação de um valor artificial para a operação, cujo propósito não se vislumbra outro senão a economia de tributos. Aliás, esta tese torna-se mais robusta quando se constata que tem sido uma prática rotineira na gestão das empresas do Grupo Boticário, na “eterna” busca de “uma melhor conformação das estruturas de capital e patrimonial das empresas envolvidas” e “uma melhora na rentabilidade das operações” por meio das constantes reorganizações societárias que trazem embutido, quase sempre, um “ágio”, como atestam os fatos a seguir:

– 01/05/2002 – a Aerofarma Perfumarias incorpora a Essência Natural do Nordeste também pertencente ao grupo, com “ágio” de R\$ 619.093,90;

– 01/08/2002 – novamente a Aerofarma Perfumarias incorpora a Floratta Perfumes, do mesmo grupo, com “ágio” de R\$ 1.870.024,80;

– 01/09/2003 – a Aerofarma Perfumarias incorpora a MCB-Multicanal O Boticário com “ágio” de R\$ 1.589.362,20;

– 30/11/2003 – a EE-Estação Empreendimentos e Participações aumentou o investimento no Shopping Estação com “ágio” de R\$ 1.168.982,33;

– 18/12/2003 – criada a BP-Boticário Participações com quotas da Aerofarma Perfumarias avaliadas com “ágio” de R\$ 5.017.185,03 e com ações da OBF avaliadas com “ágio” de R\$ 25.168.634,90;

– 01/11/2004 – cisão total da BP-Boticário Participações com o retorno do “ágio” de R\$ 5.017.185,03 para a Aerofarma Perfumarias e do “ágio” de R\$ 25.168.634,90 para a OBF;

– 21/08/2006 – redução do capital social da OBF no valor correspondente às quotas da Botica, da Cálamo e da Embralog, que foram distribuídas aos acionistas administradores destas, Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum – por sinal, também acionistas administradores da OBF –, saindo, portanto, as referidas empresas do controle da primeira;

– 01/09/2006 – a Cálamo promove a incorporação total da EE-Estação Empreendimentos e

Participações (extinta), passando, em consequência, a controlar o Shopping Estação e o Estação Convention Center; nesta oportunidade, migrou para a Cálamo o “ágio” de R\$ 1.168.982,33 que a EE tinha registrado em relação ao Shopping;

– 18/09/2006 – constituída a G&K Holding S.A., com capital de R\$ 1.000,00;

– 01/11/2006 – a Cálamo faz a incorporação total do Estação Convention Center (extinto);

– 18/12/2006 – a G&K incorpora as ações da Botica com “ágio” de R\$ 206.481.363,56 (tal como vemos no presente trabalho), da Cálamo com “ágio” de R\$ 1.011.690.937,33, da Embralog com “ágio” de R\$ 6.247.393,50 e da OBF com “ágio” de R\$ 551.741.868,57 (total dos “ágios” igual a R\$ 1.776.161.561,96);

– 02/05/2007 – a Cálamo incorpora totalmente o Shopping Estação (extinto);

– 03/11/2008 – cisão parcial da G&K, permanecendo com apenas 1% das ações da Botica, Cálamo, Embralog e OBF e retornando a estas o restante das ações e os respectivos “ágios” não amortizados pela G&K, no montante de R\$ 1.712.915.038,45, bem como os respectivos “ágios” amortizados pela cindida, porém por ela não deduzidos, no total de R\$ 45.944.351,39, e que passaram a ser deduzidos nas 4 ex-subsidiárias;

– 01/12/2010 – a GKDS Assessoramento em Produtos de Beleza incorpora a Aerofarma Perfumarias mudando sua denominação para Interbelle Comércio de Produtos de Beleza;

– 31/07/2012 – cisão parcial da Botica, tendo a parte cindida – representada pela Interbelle Comércio de Produtos de Beleza – migrado para o controle da Cálamo com “ágio” de R\$ 91.122.881,75;

– 31/10/2012 – cisão total da KRGR Administração e Participações Ltda em duas parcelas, uma delas incorporadas pela Cálamo, com “ágio” de R\$ 30.318.949,47, e a outra pela OBF, com “ágio” de R\$ 15.136.326,88 (total dos “ágios” igual a R\$ 45.455.276,35).

92. Digno de se ressaltar que, coincidentemente em todas as operações, o modus operandi não se altera: ao invés de circulação de riqueza, ocorre sempre a transferência escritural para a investida das ações registradas pela investidora em seu patrimônio, em diversas vezes, superavaliadas por ocasião do evento societário.

XII. Do “Ágio” maior amortizado pela Botica de 2010 a 2013

93. O ágio maior, conforme descrito nas letras “o” e “p” do item 27, corresponde ao valor de R\$ 193.298.809,52 amortizado em 96 parcelas mensais de R\$ 2.013.529,27 a partir de novembro/2008. Este ágio nos anos-calendário de 2010 a 2013 está registrado no FCONT nas contas 371006 – Ágio sobre Investimentos (despesa) e 364003 – Reversão Provisão Ágio s/Incorporação (receita), além de constar também como exclusão no LALUR com o histórico “Provisão p/ Realização de Ágio – Incorporação G&K”. Os lançamentos efetuados no FCONT estão nas páginas 1805 a 1818, e os livros LALUR constam nas páginas 215 a 364 e 531 a 578.

(...)

100. Lembramos que não é uma alternativa do sujeito passivo a escolha da data na qual vai fazer o registro dos ajustes; ao contrário, é uma obrigação fazê-los exatamente com a data dos fatos que lhes deram origem. Para o contribuinte optante pelo RTT que utiliza a ECD (por opção ou imposição legal), para efeitos tributários será considerado o resultado da junção da própria ECD (elaborada segundo a legislação comercial) com os ajustes do FCont. Acrescente-se que os ajustes constantes no FCont serão, então, transferidos ao Lalur.

101. Diferentemente do FCont, em que há um registro de ajuste no valor de R\$ 24.162.351,19 com data de 31/12/2010, no Lalur foi registrado mensalmente como exclusão, de janeiro a dezembro, o valor de R\$ 2.013.529,27 ou R\$ 2.013.529,26, com o histórico “Provisão p/ Realização de Ágio – Incorp G&K”, resultando no mesmo valor acumulado de R\$ 24.162.351,19.

102. Todavia é altamente relevante levarmos em conta que, embora o Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, seja um livro obrigatório pela legislação tributária, ele não é objeto de registro em órgão oficial e, se houver divergência entre os ajustes do RTT constantes no Lalur e os inseridos no FCont, prevalecerão os informados neste último.

Desta forma, no caso do ano-calendário de 2010, está sendo utilizado como base de cálculo deste auto de infração os valores registrados no FCont.

(...)

111. Concluindo, as despesas inexistentes / ajustes negativos do RTT (valor de R\$ 24.162.351,19 para o ano-calendário de 2010 e valores mensais de R\$ 2.013.529,27 ou R\$ 2.013.529,26 totalizando os mesmos R\$ 24.162.351,19 para os anos-calendário de 2011 a 2013) relacionadas ao “ágio” maior e amortizadas nos anos-calendário de 2010 a 2013 reduziram indevidamente o Lucro Líquido e consequentemente o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL e serão, por isto, glosadas nos presentes autos de infração (IRPJ e CSLL).

XIII. Do “Ágio” menor amortizado pela Botica de 2010 a 2013 112. O ágio menor, conforme descrito nas letras “n” e “p” do item 27, corresponde ao valor de R\$ 11.230.040,79 amortizado em 96 parcelas mensais de R\$ 116.979,59 com início em novembro/2008. Este ágio nos anos-calendário de 2010 a 2013 aparece apenas como exclusão no LALUR, com o histórico “Ágio Incorporação G&K”, conforme tabelas abaixo e fls. 215 a 364 e 531 a 578 (não aparece na escrituração contábil digital e nem no FCONT).

(...)

120. Estas exclusões diminuem o lucro real e a base negativa da CSLL dos anos-calendário de 2010 a 2013, em R\$ 116.979,59 por mês ou R\$ 1.403.755,10 por ano, que devem ser glosadas para anular o efeito das exclusões indevidas de amortização de ágio (conforme visto anteriormente, o ágio amortizado constitui em uma despesa inexistente/indevida, e neste caso esta despesa está registrada diretamente no Lalur como exclusão, que deve ser glosada).

121. Concluindo, as exclusões indevidas nos valores mensais de R\$ 116.979,59/R\$ 116.979,60 relacionadas ao “ágio” menor e amortizadas de janeiro de 2010 a dezembro de 2013 reduziram o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL e serão, por isto, glosadas nos presentes autos de infração (IRPJ e CSLL).

Impugnação apresentada pela interessada

8. Regularmente intimada em 14/10/2015 (fls. 2197-2198), a interessada, por intermédio de seus representantes legais (mandatos às fls. 2368-2372), apresentou, em 12/11/2015, a tempestiva impugnação de fls. 2218-2341, instruída com os documentos de fls. 2342-3066.

9. Em longo arrazoado, a impugnante inicia sua defesa descrevendo as operações societárias realizadas pelo Grupo Boticário, que alega estarem baseadas em sólidas razões empresariais e que justificaram o surgimento do ágio por ela amortizado, além de arguir que já estaria decaído o direito de o Fisco questionar a legalidade de tais operações societárias e que

a multa de ofício de 150% seria improcedente por violação ao artigo 146 do CTN:

Da operação de incorporação de ações: uma opção empresarial legitimada pelo ingresso de um novo acionista estratégico no Grupo Boticário

a) como a função de holding do Grupo Boticário desviava a OBF de seu foco empresarial principal (negócios de franquia), decidiu-se em 2006 pela criação de uma holding pura para as empresas operacionais do grupo (Botica, Cálamo e Embralog), para estabelecer as políticas de governança corporativa e gestão estratégica e ser a receptora do investimento do provável novo acionista; as participações societárias na Embralog, Botica e Cálamo foram retiradas do patrimônio da OBF e transferidas para as pessoas físicas dos acionistas;

b) em 18/09/2006 foi constituída uma holding pura, a G&K Holding S/A (G&K), que incorporou, em 18/12/2006, a totalidade das ações das empresas operacionais, transformando-as em subsidiárias integrais (art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976); nessa mesma data, o IGP-Fundo de Investimento em Participações subscreveu e integralizou aumento de capital de R\$ 50 milhões na G&K e foi firmado Acordo de Acionistas estabelecendo não só as regras gerais de relacionamento entre as partes, mas também e principalmente as melhores práticas de governança corporativa a serem observadas pela G&K enquanto holding controladora das empresas operacionais;

Apuração do ágio: uma consequência do processo de incorporação de ações determinada em lei e plenamente aplicável ao caso concreto a ser julgado por esta I. Delegacia Regional de Julgamento - DRJ

c) assevera que o critério adotado na avaliação das ações apresenta sólida justificação empresarial e trata-se de elemento inerente ao instituto jurídico da incorporação de ações; os aumentos de capital realizados em bens – no caso ações representativas de um acervo patrimonial – devem seguir o rito do art. 8º da Lei das S/A, tendo a fiscalizada sido avaliada pela efetiva capacidade econômica do seu negócio, dimensionada pela perspectiva de rentabilidade futura segundo o critério de fluxos de caixa descontado (valor econômico-financeiro);

d) concomitantemente à incorporação de ações ocorrida em 18/12/2006, o IGP subscreveu e integralizou 4.613.618 novas ações ordinárias nominativas da G&K ao preço total de R\$ 50 milhões; a definição do percentual de participação de 2,41% do IGP no capital da G&K foi estabelecida com base no valor econômico-financeiro das empresas operacionais do grupo apurado no laudo de avaliação elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda.; a relação de substituição das ações da Botica pelas da G&K foi definida com base no valor econômico-financeiro de ambas as companhias, tendo o laudo de avaliação da KPMG estabelecido para cada ação da Botica o valor de R\$ 2,31, perfazendo o montante de R\$ 344.499 mil;

e) como o valor econômico da impugnante resultou maior do que seu valor patrimonial contábil, a G&K apurou um ágio na primeira equivalência patrimonial realizada sobre o patrimônio líquido da impugnante; assim, o custo do investimento da G&K na impugnante foi desdobrado em valor do investimento e ágio de R\$ 206.481.363,56; o ingresso do novo acionista estratégico no Grupo Boticário foi objeto de ampla divulgação nos veículos de comunicação nacional e local;

Das razões empresariais que motivaram a cisão parcial e seletiva da G&K em 03/11/2008: a amortização do ágio como consequência expressa da lei tributária

f) argumenta que o ingresso do novo sócio e a implementação da reestruturação implicou no incremento do desempenho empresarial alcançado por todas as empresas do Grupo Boticário nos anos de 2007 a 2013; em 09/10/2008 as quotas do Fundo IGP foram transferidas para a Votorantim Asset Management DTVM Ltda., passando o fundo a ser denominado de Votorantim G&K Fundo de Investimento em Participações;

g) a cisão parcial seletiva desta holding foi motivada por divergências na condução da gestão estratégica das operações do grupo entre os acionistas controladores e o acionista minoritário estratégico; os acionistas controladores da G&K decidiram que o grupo deveria crescer não apenas de forma “orgânica” (via operações próprias), mas também através de aquisições de outras marcas e exploração de outros canais de venda, mas o Votorantim manifestou discordância, porquanto tais aquisições iriam comprometer a rentabilidade de curto prazo do investimento; em consequência, foi idealizada a cisão parcial seletiva e desproporcional do patrimônio da G&K em quatro parcelas, seguida de respectivas incorporações pelas empresas operacionais, como forma de propiciar a saída do Votorantim da estrutura societária no âmbito da G&K; foi acordado que, na relação de substituição das ações que detinha na G&K, caberia ao Votorantim a participação de 3,11% das ações representativas do capital da OBF e da Cálamo, enquanto a G&K manteve 1% de participação no capital de cada uma das empresas operacionais;

h) coube às empresas operacionais o registro contábil de ativos cindidos da G&K, representados pela parcela do investimento, respectivo ágio e provisão constituída com base na Instrução CVM nº 319, com as alterações da Instrução 349; as incorporações inversas ensejaram, como consequência expressamente prevista na legislação tributária, a possibilidade de amortização do ágio de forma dedutível pelas empresas operacionais e a reversão, contra o resultado do exercício, de correspondente montante da provisão do ágio;

Da efetiva implementação do plano de expansão

i) argui que a amortização do ágio na Impugnante decorre da cisão parcial e seletiva da G&K, que faz parte de um processo muito mais amplo de reestruturação societária e empresarial envolvendo os acionistas originais do grupo Boticário e outros acionistas totalmente independentes, não relacionados; as

operações em questão não foram casuísticas, temporárias, inconsistentes, contraditórias ou efetivadas com base em atos societários e contratuais sucessivos e cronologicamente próximos, de forma a desnaturar a efetiva vontade das partes envolvidas ou com uso abusivo de institutos jurídicos ou mediante fraude a alguma lei que proibisse as operações e seus efeitos decorrentes;

j) é inquestionável que as operações que ensejaram reflexamente a apuração e amortização do ágio foram norteadas por um efetivo propósito negocial e com claro fundamento econômico, que culminou na concretização do plano de expansão almejado pelas empresas do Grupo Boticário, proporcionando nítido crescimento no ramo de atuação de seus respectivos negócios, conforme reconhecido pelo Prof. Eliseu Martins, em seu parecer que avaliou a validade do ágio e sua amortização fiscal no caso concreto;

Das infundadas alegações das autoridades fiscais para glosar os encargos de amortização de ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL

k) relata que as autoridades fiscais concluíram que a despesa com amortização do ágio seria inexistente, porquanto supostamente gerado intragrupo e, em consequência, por não constituir despesa necessária; o entendimento consignado pelas autoridades fiscais, extraído da interpretação de Orientação CPC e determinações da CVM, está também fundamentado nos seguintes aspectos adicionais:

. ao contrário do que ocorreu para fins contábeis, no âmbito tributário nem todas despesas são dedutíveis;

. se o CPC 04 veda o reconhecimento do ágio intragrupo para fins contábeis, não havia como defender que a despesa com sua amortização era dedutível do lucro líquido;

. a despesa com a amortização do ágio não era necessária porque não foi paga pela impugnante e nem decorreu do consumo ou sacrifício de ativos, uma vez que não ocorreu pagamento com recursos exteriores ao Grupo econômico (despesa fictícia);

. o ágio no caso concreto não seria amortizável, porque ausente dois supostos pressupostos básicos, quais sejam, efetivo pagamento e independência entre as partes;

. para que a despesa de amortização do ágio fosse considerada incorrida seria necessário uma abdicação de ativos ou a contratação de passivos; a despesa com amortização do ágio representaria a diluição do custo ao longo do tempo, à medida em que receitas correspondentes são reconhecidas, em obediência ao regime de competência (art. 324 do RIR/99), mas se não há custo de aquisição, não há que se falar em diluição do custo;

. o laudo de avaliação emitido pela KPMG, instrumento fundamental em que se baseia todo o processo de origem do ágio, teria apresentado uma série de incertezas a ponto de debilitá-lo de forma considerável;

Da Decadência do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio apurado em 2006 (incorporação de ações) e sua respectiva dedução quando ocorrida em 2008 (cisão parcial e seletiva da G&K seguida de versão do patrimônio cindido)

l) alega que, muito embora a dedução tenha sido feita a partir de 2008, o Fisco não pode mais questioná-la por meio do presente auto de infração, lavrado somente em 06/10/2015, tampouco por qualquer outro meio poderia ser questionada a legalidade e eficácia tributária da incorporação de ações no qual foi apurado o ágio em 18/12/2006, eis que transcorrido o prazo de decadência de cinco anos contados do fato “originário” do ágio;

Da improcedência do lançamento referente à multa qualificada de 150% por violação ao art. 146 do CTN

m) argumenta que além da Impugnante, outras empresas do grupo econômico foram também autuadas pelas mesmas razões e pelos mesmos Agentes Fiscais que lavraram o presente auto de infração contra a ora Impugnante; ocorre que, tanto no primeiro auto de infração lavrado contra a Embralog, quanto no primeiro lançamento efetuado contra a Cálamo, não foi aplicada multa qualificada, não havendo qualquer menção ao art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, tampouco à ocorrência de dolo, fraude ou abuso de direito; essa modificação de entendimento não significa outra coisa senão uma nova interpretação dos fatos e da legislação, com vistas à subsunção desses mesmos fatos a normas distintas daquelas aplicadas nos lançamentos efetuados contra a Embralog e a Cálamo;

n) no momento em que o Fisco determina qual o critério jurídico a ser utilizado no lançamento ele não pode ser modificado em relação aos mesmos eventos que foram objeto de fiscalização e que deram origem ao fato gerador autuado, em respeito ao disposto no art. 146 do CTN; a exigência fiscal pode até ser considerada injusta ou equivocada pelos órgãos de política fazendária, mas ela não poderá ser “complementada” ou até mesmo “revogada” por considerações de conveniência e oportunidade apuradas posteriormente, nem pela própria autoridade fiscal que a praticou (que no caso são as mesmas), nem tampouco pela autoridade julgadora;

o) não há dúvidas que houve, com relação à aplicação da multa agravada, violação ao art. 146 do CTN, uma vez que, um critério jurídico já utilizado em lançamento anterior, que abrange a fiscalização de fatos idênticos, não pode ser posteriormente modificado, sem a presença de qualquer elemento novo, nos termos, inclusive, da jurisprudência do CARF (Acórdão nº 3403-000.428) e desta própria DRJ/Curitiba (Acórdão 06-11.956, de 2006, e Decisão 944, de 2001) sobre o assunto.

10. No mérito, argumenta que a figura do ágio interno é incompatível com a essência empresarial e econômica da reorganização societária do Grupo Boticário, que à época da incorporação de ações a figura do ágio interno era totalmente desconhecida pela legislação contábil, que as informações contidas no laudo de avaliação são fidedignas, que não há que se exigir pagamento em dinheiro na operação de incorporação de ações, que a vedação à amortização do ágio interno somente foi imposta com a publicação da Lei nº 12.973, de 2014, e que é descabida a alegação de desnecessidade da despesa com amortização do ágio interno:

Da equivocada interpretação das autoridades fiscais quanto à alegação de tributação em duplicidade no lançamento fiscal anterior – processo administrativo nº 10980.722215/2012-94

a) com relação ao que foi sustentado pela impugnante no recurso voluntário apresentado nos autos do processo nº 10980.722215/2012- 94, quanto à impossibilidade da tributação da receita da provisão para preservação do fluxo de dividendos, uma vez que esta teria sido adicionada quando de sua constituição na G&K em 03/11/2008, afirma que em nenhum momento alegou que a adição relativa aos ajustes por diminuição do valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido se referia ao ágio amortizado contabilmente na G&K; fato é que todo e qualquer valor adicionado ao Lalur é considerado, para efeitos fiscais, como tendo sido tributado, pouco importando se a adição tenha sido precedida de uma dedução do mesmo valor no lucro líquido;

b) ao contrário do sustentado pelas Autoridade Fiscais, não há que se falar em qualquer neutralidade quando adicionado um valor ao lucro líquido para fins de apuração ao lucro real; quando a legislação tributária determina a adição de qualquer grandeza ao lucro líquido, ela está conformando a base de cálculo do imposto ao fato gerador descrito no art. 43 do CTN; o art. 250, II, do RIR de 1999 prevê que poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real;

c) as argumentações constantes no item 34 do TVE de que não teria ocorrido dupla tributação em relação aos valores dos ágios amortizados, por ausência de tributação anterior na G&K, não subsistem, uma vez que as exclusões efetuadas pela Impugnante se referem a valores de provisão adicionada pela G&K no evento da cisão, ou seja, em 03/11/2008 e, portanto, o auto de infração anterior, ao autuar de forma equivocada a exclusão da reversão da provisão estava, sim, autuando duplamente essas provisões;

Da ausência de “ágio interno” no caso concreto. A figura do ágio interno é incompatível com a essência empresarial e econômica da reorganização societária que envolveu a

Impugnante: a operação de incorporação de ações decorreu de um legítimo movimento de estruturação, motivado por uma transação envolvendo terceiros independentes

d) sustenta que o ágio apurado nas operações societárias do Grupo Boticário não pode ter a conotação de “ágio interno”, visto que realizadas em função de e no contexto do ingresso de uma parte independente não relacionada, qual seja, o acionista estratégico IGP; o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 traz um conceito do ágio interno associado a uma operação realizada exclusivamente dentro de um mesmo grupo econômico, mas no presente caso as operações de incorporação de ações viabilizou o ingresso do IGP como acionista do Grupo Boticário; o critério de avaliação das ações da Impugnante resultou de um legítimo processo de negociação entre os acionistas da G&K e do IGP, sendo inegável a condição destes como uma “parte independente, conhecedor do negócio, livre de pressões ou outros interesses que não a essência da transação”; o Professor Eliseu Martins afirmou, categoricamente, que “ao analisarmos as informações prestadas pelas consultentes, bem como os Autos de Infração supramencionados, podemos concluir que as operações realizadas pelo grupo Boticário não ensejaram a apuração de ‘ágios internos’ ou geraram resultados fiscais artificiais”;

e) todos os valores econômico-financeiros das empresas operacionais do Grupo foram apurados com base no laudo elaborado pela KPMG, que considerou os preceitos da legislação societária e a melhor técnica de avaliação de empresas pelo critério de valor econômico com base em fluxos de caixa descontados; o ágio decorre da aquisição de participações societárias, ato que pode ocorrer pelas mais variadas formas previstas em lei, sendo que a compra e venda – única forma que pressupõe pagamento – é apenas uma delas; a aquisição ocorreu meio da incorporação de ações, forma legítima e prevista em lei, cujo custo de aquisição é o valor das ações conferidas aos titulares das ações incorporadas; por meio das Instruções CVM nºs 319/99 e 349/01, a CVM expressamente reconhece o efeito dos encargos de amortização do ágio sobre o lucro dos acionistas e regula procedimentos visando neutralizar tais efeitos;

Inexistência da hipótese interpretativa do denominado “ágio interno”, para fins contábeis e fiscais, quando da incorporação de ações

f) destaca que à época das reorganizações societárias envolvendo a Impugnante não havia qualquer norma em nosso ordenamento jurídico, seja no âmbito do Direito Contábil Societário, seja no âmbito do Direito Tributário, mencionando ou definindo o que viesse a ser “ágio interno”, tampouco suas consequências para fins tributários; somente a partir de 2009, para vigência a partir de 2010, é que a CVM e o CFC aprovaram o Pronunciamento Técnico CPC 18, quando ficaram vedados os registros contábeis de resultados em operações entre entidades comum no Brasil; nem mesmo o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 pode ser considerado para rejeitar os efeitos fiscais do ágio apurado em 18/12/2006, pois não é uma

norma coercitiva, não retroage (por ausência de amparo legal) e o “ágio interno” somente poderia ser entendido como aquele gerado dentro da mesma pessoa jurídica; no caso concreto, não há no TVE base legal que sustente essa suposta artificialidade, uma vez que suposto conceito de “ágio interno”, à época, simplesmente inexistia;

g) não há como sustentar a artificialidade do ágio com base apenas em suposições equivocadas (ágio interno), em orientações advindas de CPCs e Ofícios Circulares que sequer haviam sido emitidos à época dos fatos e em normas contábeis que regulam matéria distinta, qual seja, o ágio gerado dentro da própria pessoa jurídica, não em transações entre empresas do mesmo grupo; a norma que, de fato, passou a dispor e a regular o ágio gerado internamente só veio a integrar o Direito Contábil Societário em 05/11/2010, quando da aprovação do CPC nº 04, porém sem efeitos tributários até o advento da Lei nº 12.973, de 2014, que vedou a amortização fiscal do chamado “ágio interno”; o CPC 04 foi introduzida em nosso ordenamento na esteira das normas da Lei nº 11.638, de 2007, que buscaram compatibilizar as práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais porém, com total neutralidade tributária (art. 1º da Lei nº 11.638, de 2007, e art. 15, § 1º da Lei nº 11.941, de 2010);

h) a necessidade de atendimento às normas impostas pela CVM não autoriza a inobservância da legislação tributária, como insistentemente fizeram as autoridades fiscais no caso concreto; não há como classificar de “artificial” um ágio que supostamente não tenha observado referidas normas contábeis, editadas a posteriori, uma vez que foi observada a legislação tributária vigente à época dos fatos (art. 386 do RIR de 1999); se a operação que decorreu no aproveitamento do ágio gerou uma redução da carga tributária, não há que ser ele classificado como inexistente ou artificial, como sustentam as autoridades fiscais;

Da fidedignidade das informações contidas no laudo de avaliação da impugnante

i) com relação à alegação das autoridades fiscais de que o laudo de avaliação emitido pela empresa KPMG apresentaria uma série de incertezas que acabariam por tornar subjetivo e frágil o valor da avaliação nele consignada, enfatiza que as autoridades fiscais examinaram apenas um extrato/resumo do laudo, mas não a sua integralidade, razão pela qual anexa a íntegra do laudo de avaliação econômico-financeira emitido em 15/12/2006, com data-base de 31/08/2006;

j) a taxa de desconto aplicada sobre os fluxos de caixa no tempo foi obtida a partir da determinação do custo de capital próprio com base na fórmula do CAPM (Capital Asset Pricing Model); tal laudo segue os métodos e critérios adotados pelo mercado, tendo a escolha de uma empresa especializada de reputação e renome mundiais apenas demonstrado o zelo da Impugnante; se

assim não fosse, um terceiro independente teria se recusado a aportar R\$ 50 milhões nesse negócio; é óbvio que as informações consignadas no laudo de avaliação no momento de sua elaboração podem ou não se materializar, mas as ressalvas nesse sentido nada mais representam do que salvaguardas comuns e necessárias nesse tipo de trabalho, as quais, por si só, não desnaturam a conclusão nele consignada;

k) de qualquer forma, o art. 20, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não exige laudo de avaliação, mas apenas e tão somente de “demonstração” do fundamento econômico; é igualmente cristalino que algumas premissas e informações são também (e não exclusivamente) obtidas junto à própria administração da companhia, o que não significa dizer que essas informações não pudessem ser confirmadas nos documentos contábeis e fiscais analisados pela KPMG durante a elaboração do laudo de avaliação; o estudo foi realizado considerando diversos parâmetros, dotados de várias premissas para que o resultado pudesse ser o mais factível possível; o lucro líquido total alcançado pela Impugnante no período de 2007 a 2013 se confirmou com as projeções constante no laudo de avaliação feito pela KPMG (Anexo I.2);

Da impossibilidade de se efetuar “pagamento em dinheiro” na operação de incorporação de ações

l) assevera que o ágio decorreu do mero desdobramento do custo de aquisição de participação societária em decorrência de um negócio jurídico de incorporação de ações (art. 252 da Lei das S/A); enquanto na incorporação de sociedade a incorporada deixa de existir e é sucedida universalmente pela incorporadora, na incorporação de ações ocorre o aumento do capital da sociedade incorporadora, que passa a ter a outra sociedade como sua subsidiária integral; os acionistas da incorporada subscrevem aumento de capital da incorporadora com as ações de sua propriedade, tomando-se acionistas da incorporadora; a natureza jurídica da incorporação de ações é similar à do aumento de capital social mediante a conferência das ações da sociedade incorporada, porém com ela não se confunde;

m) na incorporação de ações, não há “pagamento”, que é uma contraprestação do negócio jurídico de venda e compra, pois entrega-se as ações da incorporada e tem-se como contraprestação o recebimento de ações da incorporadora; o valor das ações incorporadas corresponde ao valor das ações da incorporadora que serão recebidas pelos titulares das ações incorporadas, desde que tal valor esteja suportado por laudo de avaliação (§§ 1º e 3º do art. 252 da Lei das S/A); o custo de aquisição é o valor do capital aumentado e entregue aos titulares das ações incorporadas, sendo este custo desmembrado em valor do investimento pelo MEP e ágio; sob a ótica fiscal, a legislação tributária confere o mesmo tratamento ao ágio e ao deságio na aquisição de participação societárias que aquele previsto na legislação societária, conforme se verifica do art. 20 do DL nº 1.598, de 1977, antes das alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 2014;

n) o equívoco das autoridades fiscais ao afirmarem que haveria necessidade de “pagamento” por um ativo para que seu custo pudesse ser amortizado ou depreciado se deve ao fato de não ter sido analisada, no TVF, a efetiva natureza jurídica dos atos realizados; no presente caso, a aquisição reflete a troca econômica, a contrapartida pela aquisição de participação acionária, cujo o custo de aquisição é o valor das ações conferidas aos titulares das ações incorporadas; destaca que Prof. Eliseu Martins, em resposta ao quesito 1 do parecer formulado para a Impugnante, manifestou-se no sentido de que “a circulação financeira (pagamento em dinheiro) nunca foi e não é conditio sine qua non para a apuração do ágio. O ágio pode ser apurado de forma plena, por exemplo, em uma operação de troca de ações. Não há diferença entre processos de mensuração de compra de uma participação societária versus o de qualquer outro ativo”;

o) quanto às formas de aquisição da participação societária, o art. do DL nº 1.598, de 1977, não se refere a qualquer negócio jurídico específico para que se alcance tal objetivo; o direito privado traz diversas formas jurídicas possíveis de aquisição e qualquer uma delas será válida para fins do Direito Tributário; nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira, em seu artigo intitulado de “Os motivos e os Fundamentos Econômicos dos Ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária, mais uma vez abordou o tema, concluindo ser irrelevante o ato ou o negócio jurídico causador do ágio (ou deságio), assim como quanto ao meio de pagamento ou às respectivas contraprestações dele decorrentes;

p) destaca que a Medida Provisória nº 627, de 2013, previa em seu art. 21 a impossibilidade da pessoa jurídica amortizar ágio por rentabilidade futura quando este fosse apurado em operação de substituição de ações ou quotas de participação societária (ou seja, sem “pagamento” em dinheiro), mas, quando de sua conversão na Lei nº 12.973, de 2014, tal vedação não foi mantida no art. 22 da referida lei; ora, se a vedação contida no inciso III do § 1º do art. 21 da MP nº 627, de 2013, não foi mantida é porque o legislador reconheceu a total desnecessidade de “pagamento em dinheiro” como requisito para a amortização fiscal do ágio;

Do entendimento da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF quanto à existência de uma aquisição geradora de custo (ágio) nas operações de incorporação de ações

q) argui que o CARF já se manifestou no sentido de que o reflexo tributário destas operações corresponde à verificação de um ganho de capital para as pessoas físicas dos acionistas que têm as suas ações incorporadas (Acórdão nº 9202-00.662, de 2010); aquilo que para o alienante é ganho ou renda, para o adquirente é custo ou despesa”; caso exista o auferimento de renda na operação sob análise, esta poderia, quando muito, vir a ser tributada a título de ganho de capital apenas nos acionistas

pessoas físicas da Impugnante, sendo certa e inquestionável a apuração do ágio posteriormente amortizado pela Impugnante;

Isonomia com tratamento fiscal do deságio: hipótese de deságio

r) caso a aquisição da participação societária tivesse ocorrido por valor inferior ao valor de patrimônio líquido, a Impugnante teria reconhecido um deságio nos termos do art. 385, II, do RIR de 1999; este deságio, quando fundamentado na expectativa de rentabilidade futura (inciso II do § 2º do art. 386 do RIR de 1999) deveria ser amortizado e tributado durante 5 anos subsequentes à incorporação; a RFB manifestou entendimento de que este deságio deveria ser tributado ainda que decorresse de uma operação interna, matéria analisada pelo CC no Acórdão nº 108-07.684; logo, as autoridades fiscais, partindo do falso pressuposto de que se trata de “ágio interno”, inadmitem a possibilidade da respectiva amortização, em evidente tratamento desigual em situações idênticas;

Da possibilidade de amortização de ágio apurado em operações com “partes dependentes” (ágio interno – jurisprudência do CARF) – vedação imposta somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014

s) alega que, ainda que se considere, apenas por hipótese, que o ágio apurado em questão tenha decorrido de operação entre “partes dependentes” (“ágio interno”), a amortização fiscal do ágio apurado entre empresas do mesmo grupo estava, à época, claramente autorizada pela legislação tributária, uma vez inexistente qualquer vedação nesse sentido; destaca que Humberto Ávila concluiu que “a legislação aplicável em nenhum momento exige que as operações societárias capazes de gerar ágio devam ser feitas somente entre empresas independentes e mediante pagamento em dinheiro, sendo ilegal essa exigência por parte das autoridades fiscais, como ocorreu no caso presente”;

t) tal entendimento é sobremaneira reforçado pela recente introdução da Lei nº 12.973, de 2014, a qual, em seu art. 22, disciplinou a amortização do ágio por rentabilidade futura decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes; referido artigo possibilita, em operações de incorporação, fusão ou cisão, excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes, o saldo do ágio existente na contabilidade na data do evento, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, quando o ágio for decorrente de participação societária entre partes não dependentes, assim definidas no art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014; se a referida lei restringiu, expressamente, a possibilidade de amortização do ágio decorrente apenas de operações entre partes não dependentes, isso significa que a amortização fiscal do ágio apurado entre empresas do mesmo grupo foi autorizada pela legislação tributária até a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico brasileiro;

Do equívoco cometido pelas autoridades fiscais quanto à capitulação legal – inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99

u) *relata que, para justificar a suposta indedutibilidade do ágio decorrente da incorporação das ações da Impugnante pela G&K, as autoridades fiscais alegaram, com base no art. 299 do RIR de 1999, que a referida despesa não seria necessária e tampouco foi incorrida; contudo não é lícito às autoridades lançadoras utilizar-se dos conceitos definidos no referido art. 299 sob pena de violação do princípio da hierarquia das normas e das regras básicas de hermenêutica jurídica; sendo o art. 299 do RIR de 1999 norma geral de dedutibilidade, este não pode, por óbvio, ser sobreposto à norma específica que trata sobre a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio, prevista no art. 386, inciso III, § 2º do RIR de 1999;*

v) *caso aplicável fosse o art. 299 do RIR de 1999 ao caso concreto, as autoridades fiscais deveriam obrigatoriamente esclarecer o por quê, a razão da desnecessidade da despesa de amortização do ágio, mas ela limitou-se a afirmar “a despesa de amortização de ágio interno evidentemente não se enquadra no conceito de despesa necessária”, seja porque não teria sido “paga” e nem tampouco “incorrida”; ora, a desnecessidade da despesa não se presume, se prova, ainda que por capitulação legal; por outro lado, ao capitular o lançamento no art. 299 do RIR de 1999, as autoridades fiscais admitem que o ágio seria plenamente dedutível, independentemente de se tratar de ágio interno ou externo, uma vez que a regra em questão não limita ou condiciona a dedutibilidade da despesa à existência de partes relacionadas na transação.*

II. Também alega inexistência de abuso de direito, ausência de dolo e fraude, falta de base legal para tributação da CSLL, inaplicabilidade da multa de ofício qualificada e da multa de ofício isolada, descabimento do procedimento de glosa de prejuízos fiscais e base de cálculo negativo anterior e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício:

Da inexistência de abuso de direito

a) *destaca que a acusação relacionada ao abuso de direito foi trazida à tona pelos Agentes Fiscais com o objetivo exclusivo de caracterizar a responsabilidade solidária dos acionistas da Impugnante pela suposta prática de atos contrários à lei, conforme previsto no art. 135, III do CTN; tal acusação partiu da equivocada premissa de que o conjunto de operações societárias efetuadas acabou por proporcionar uma suposta redução indevida de tributos, uma vez que essas operações careceriam de substância econômica e propósito negocial, entendimento este corroborado no art. 187 do Código Civil.;*

b) *os Agentes Fiscais não comprovam que os eventos societários tiveram objetivo diverso do declarado ou que os direitos previstos na Lei nº 6.404, de 1976, ou mesmo na Lei nº 9.532, de 1997, foram exercidos para além de seus limites e respectivas finalidades econômicas e sociais; o ingresso de capital e a lucratividade alcançada ao longo do tempo por uma empresa, favorecendo o seu crescimento econômico, não pode estar*

atrelada a qualquer ato ilícito de seus administradores supostamente decorrente do exercício ilegal ou fora dos limites impostos pelas finalidades econômica e social dessa empresa; o conceito de abuso de direito previsto no art. 187 do Código Civil não pode ser construído sem uma leitura conjugada com o art. 188, I, do mesmo diploma, segundo qual o exercício regular de um direito não constitui ato ilícito;

c) todos os procedimentos adotado pela Impugnante não estavam vedados em qualquer legislação brasileira vigente à época dos fatos e, eventual discordância do Fisco com relação aos procedimentos por ela adotados não poderá ser interpretada como se abuso de direito ou fraude fossem também não há excesso à boa-fé da pessoa, e não é enganada a boa-fé do Fisco, quando a contribuinte age às claras, sem nada esconder, expondo ao crivo da fiscalização tudo o que fez; a distribuição de dividendos e JCP são atos lícitos, posto que amparados nas Leis n°s 6.404, de 1976, e 9.249, de 1995 e não podem ser qualificados como supostamente abusivos pelas autoridades fiscais;

Da ausência de dolo e fraude no caso concreto

d) alega que os Agentes Fiscais não comprovaram, por meio de documentos hábeis ou da demonstração de patologias nos documentos hábeis que se lhes foram apresentados (falsificações, adulterações, etc.), que as declarações de vontade constantes dos documentos societários não eram efetivas; a conclusão das autoridades fiscais no TVE não deixa dúvidas de que o suposto dolo no caso concreto estaria presente somente pelo eventual benefício dos acionistas da Impugnante, ao afirmar que “a flagrante ação dolosa dos administradores, mais do que para a empresa, visou levar os maiores benefícios possíveis dela advindos para si próprios, às custas do erário público.”;

e) não se fala em: (i) ocultação de informações; (ii) falta de vivência dos efeitos das operações praticadas; (iii) documentos inidôneos, adulterados ou falsificados; (iv) conduta ou atos contraditórios; (v) não apresentação de esclarecimentos durante o procedimento de fiscalização, enfim, estes ou quaisquer outros elementos clássicos aptos a caracterizar a vontade exclusiva de suprimir ou reduzir tributos de forma ilegal; eventual erro de preenchimento de informações ou divergência de critério utilizado na declaração dessas informações na DIPJ, no FCont ou em qualquer outro documento fiscal/contábil não pode ser interpretado (presumido) pelas autoridades fiscais como prova de dolo ou fraude a justificar a aplicação de multa qualificada e responsabilidade solidária para os acionistas da Impugnante;

f) o dolo e a fraude decorrem legalmente da prática de atos jurídicos dissonantes da realidade, com falsa licitude, situação esta que em nenhum momento restou comprovada nos autos; indaga como se pode falar em operações que tiveram por objetivo exclusivo a redução de tributos na presença de um investidor externo, que ingressou como acionista estratégico do Grupo Boticário dois anos antes e que veio a discordar da forma

de expansão dos seus negócios, dando ensejo a um processo de cisão parcial seletiva na holding da qual participava;

Da inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSL da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização

g) assevera que os ajustes na base de cálculo da CSL sempre foram previstos expressamente em lei e que o regime jurídico de apuração da base de cálculo da CSL está dissociado daquele previsto para o IRPJ; se assim não fosse, não haveria qualquer necessidade de o legislador estipular expressamente quais os ajustes necessários à apuração da base de cálculo da CSLL; assim, inexistindo previsão legal para adição da amortização do ágio ao lucro líquido, não se pode exigir da Impugnante qualquer quantia a título de CSLL, por absoluta ausência de previsão legal, sob pena de violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, consagrado no art. 150, I da Constituição Federal e art. 97, I, do CTN;

Do cancelamento da multa qualificada por aplicação do art. 112 do CTN

h) argumenta que nos primeiros lançamentos efetuados contra a Embralog e Cálamó (empresas do Grupo Boticário), decorrente do mesmo evento e fatos objeto dos presentes autos, a multa aplicada, à época, foi a de 75%; naquela oportunidade, ao contrário do que ocorrido nestes autos, não foi feita qualquer referência à prática de atos com intuito doloso ou fraudulentos e nem foi determinada a atribuição de responsabilidade solidária aos acionistas da Impugnante; no entanto, é fato que nessa autuação fiscal as autoridades fiscais, na tentativa de justificar a multa qualificada e a responsabilidade solidária dos acionistas da Impugnante, sustentaram que a “flagrante ação dolosa dos administradores, mais do que para a empresa, visou levar os maiores benefícios possíveis dela advindos para si próprios, às custas do erário público”;

i) nesse contexto de dúvida sobre a existência ou não dessas condutas, é certo que não se pode, dentre várias alternativas de apuração da verdade, admitir-se que aquela menos favorável ao contribuinte é a verdadeira, pois pelo princípio da benigna ampliada, consagrado no art. 112 do CTN, deve prevalecer a seguinte diretriz: em caso de dúvida, deverá ser a lei tributária interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte; diante da presença inequívoca de dúvida em relação a todas as situações elencadas nos incisos do art. 112 do CTN, não cabe a aplicação da multa qualificada, conforme já decidiram a CSRF e o antigo Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 9202.00.969, 106- 15.390 e 101-95.537);

Da impossibilidade de aplicação da multa isolada concomitante com a multa de ofício – dupla penalidade sobre a mesma suposta infração – recente entendimento sumulado pelo CARF (AC 2009)

j) aduz que a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada prevista no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, para os períodos de 2010 a 2013, duplamente sobre uma mesma suposta infração, configura o denominado bis in idem, absolutamente inadmissível em nosso ordenamento jurídico;

Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração

k) como os recolhimentos efetuados com base na estimativa mensal nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base, entende que não pode prosperar a manutenção da cobrança das multas isoladas exigidas relativamente aos anos-base de 2010 a 2013, pois estes períodos já estavam encerrados quando da lavratura dos autos de infração em comento, razão pela qual não poderia a Autoridade Fiscal apurar o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa para aplicação dessa penalidade;

Do indevido procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais ao efetuar a glosa de prejuízos fiscais e base negativa de períodos anteriores

l) as Autoridades Fiscais efetuaram a glosa de prejuízos fiscais para os anos de 2010 e 2011, bem como a glosa de base de cálculo negativa para os anos de 2010, 2011 e 2012 sob o argumento de que a Impugnante teria efetuado sua compensação em montante superior ao saldo existente tanto de prejuízos como de base negativa de CSL, aplicando; referida glosa está associada a ajustes no saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa decorrentes de outro auto de infração lavrado contra a Impugnante sobre a mesma matéria, porém, abrangendo os períodos-base de 2008 e 2009 (processo administrativo nº 10980.723835/2014-11); os créditos tributários exigidos neste processo administrativo estão com sua exigibilidade suspensa em decorrência de Impugnação apresentada por esta mesma Impugnante, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN;

m) nesse sentido, enquanto não definitivamente julgado o auto de infração anterior, não há que se falar em ajustes no prejuízo fiscal e na base de cálculo negativa de CSL apurados pela Impugnante em períodos anteriores, pois não se pode afirmar, até o presente momento, que houve efetiva compensação indevida por ausência de saldo suficiente; assim, é necessário que fique suspenso qualquer ato tendente à cobrança desses valores, até que seja proferida decisão final e definitiva nos autos do processo administrativo nº 10980.723835/2014- 11;

Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício

n) alega que o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual, por sua vez estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos; como a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no art. 3º do CTN, a cobrança de eventuais juros sobre

a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos arts. 5º, II, e 37 da Constituição Federal.

12. Ao final, no pedido, requer sejam acolhidas as razões de fato e de direito anteriormente aduzidas, com o consequente cancelamento integral do auto de infração ou, caso assim não seja entendido, subsidiariamente, o acolhimento dos pedidos a seguir, de forma isolada ou cumulada entre si, conforme o caso e em benefício da maior redução possível do valor do auto de infração:

. seja reconhecida a decadência/preclusão do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio apurado em 2006 (incorporação de ações – G&K) e sua respectiva dedução quando ocorrida a partir de 2008 (cisão parcial e seletiva da G&K seguida de versão do patrimônio cindido), uma vez que transcorridos cinco anos entre o fato que ensejou a apuração do ágio e a lavratura do auto de infração;

. o cancelamento da multa qualificada por afronta ao art. 146 do CTN, tendo restado configurada a modificação dos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento;

. o cancelamento da multa qualificada por aplicação do art. 112 do CTN, uma vez que restaram configuradas todas as hipóteses previstas nos ncisos do referido dispositivo;

. o cancelamento do lançamento em relação à CSL, uma vez que inexistente previsão legal que determine que os encargos com amortização do ágio ou mesmo que as despesas indedutíveis para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ), devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL;

. o cancelamento da multa isolada aplicada concomitante à multa de ofício, por configurar dupla penalidade sobre a mesma suposta infração cometida pela Impugnante, conforme entendimento sumulado pelo CARF (Súmula nº 105);

. a suspensão da cobrança da multa aplicada e de qualquer procedimento de retificação nos documentos fiscais da Impugnante em decorrência da suposta compensação indevida de prejuízos fiscais e base negativa de CSL decorrente de períodos anteriores, enquanto não seja definitivamente julgado o processo administrativo nº 10980.72835/2014-11, o qual, atualmente, encontra-se com sua exigibilidade suspensa;

. a exclusão dos juros sobre a multa de ofício aplicada ao caso concreto, por ausência de previsão legal e de plena conformidade com a jurisprudência administrativa a respeito do tema.

Impugnação apresentada pelos responsáveis solidários

13. Regularmente intimados em 14/10/2015 (fls. 2199-2201 e 2204-2206), os responsáveis solidários Artur Noemio Grynbaum

e Miguel Gellert Krigsner, por intermédio de seus representantes legais (mandatos às fls. 3115-3117 e 3166-3168), apresentaram, em 12/11/2015, as tempestivas impugnações de fls. 3068-3108 e 3119-3159, instruídas com os documentos de fls. 3109-3118 e 3160-3169, nas quais reiteram as alegações relativas à violação ao disposto no artigo 146 do CTN, inexistência de abuso de direito, inexistência de dolo e fraude e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício constantes da defesa apresentada pela interessada e acrescentam as alegações a seguir sintetizadas:

Da total inaplicabilidade do art. 124, I do CTN ao caso concreto

a) argumenta que o Impugnante foi responsabilizado solidariamente pelos créditos tributários supostamente devidos nos autos do presente processo administrativo com fundamento no art. 124, I, do CTN; contudo, discorda do raciocínio de que o simples fato de o Impugnante ser acionista da Botica e dela ter recebido dividendos e juros sobre o capital próprio seria suficiente para caracterizar o “interesse comum” a que se refere o art. 124, I, do CTN, pois: (i) caso a interessada apurasse prejuízo não mais haveria “interesse comum” a ensejar a responsabilidade solidária do Impugnante; (ii) no ano-calendário de 2013 não foram distribuídos dividendos e nem pagos JCP;

b) a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, não se atribui de forma “presumida”, simplesmente pelo suposto “interesse econômico” entre os acionistas pessoas físicas e a pessoa jurídica; o “interesse comum” a que se refere o dispositivo não pode ser confundido com “interesse econômico” dos acionistas na lucratividade da pessoa jurídica, pois está relacionado com o interesse jurídico na constituição do fato gerador; o interesse comum somente estará presente quando duas ou mais pessoas pratiquem conjuntamente um determinado fato gerador e sejam, todas elas, sujeitos passivos do mesmo tributo; nesse sentido, os acionistas não podem ser automaticamente considerados coobrigados solidários de sociedade das quais participem, posto que não são sujeitos passivos do IRPJ e CSLL e não têm a menor condição ou capacidade jurídica de praticar o fato gerador desses tributos;

c) a solidariedade não é um tipo de sujeição passiva por responsabilidade indireta, nem tampouco é uma forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária; os devedores solidários são aqueles que efetivamente realizam o fato gerador de forma conjugada e que sejam, ambos, sujeitos passivos do mesmo tributo, conforme decidiu o antigo Conselho de Contribuintes e o CARF (Acórdãos n°s 104-21.662, 102-49.245 e 1201-00.217);

Da ausência de responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN

d) argui que para a imputação da responsabilidade os Agentes Fiscais afirmaram que o Impugnante teria agido, na qualidade de administrador da Botica, de forma dolosa com o objetivo de reduzir a carga tributária; contudo, não há a menor

possibilidade de as operações em questão terem sido realizadas com tal propósito, uma vez que: (i) as operações ocorridas no caso concreto estavam inseridas em um contexto muito maior de reestruturação do Grupo Boticário; (ii) tais operações ostentaram propósito negocial específico, devidamente declarado e comprovado; (iii) houve plena vivência dos efeitos das operações e congruência em outros ambientes;

e) a condição para a atribuição da responsabilidade é a prática de atos com infração de lei, mas isso não foi demonstrado pelos Agentes Fiscais, que se limitaram a invocar o dispositivo genérico do art. 187 do Código Civil, que trata do abuso de direito, combinado com o art. 142 do CTN, segundo o qual a atividade de lançamento é vinculada à lei; supondo que a lei tida por violada seja o art. 187 do Código Civil, ele não se presta a justificar a atribuição de responsabilidade com base no art. 135, III do CTN, pois as condutas nesta descritas são típicas do direito societário;

f) com efeito, o art. 10 do Decreto nº 3.708, de 1919, responsabilizava ilimitadamente os sócios-gerentes por atos praticados com excesso de mandato e violação do contrato ou da lei; no âmbito das sociedades por ações, o art. 121, § 1º, do DL nº 2.627, de 1940, previa que os diretores não eram responsáveis pelas obrigações que contraissem em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão, respondendo, porém, civilmente, pelos prejuízos que causassem quando procedessem, dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo ou com violação da lei ou dos estatutos;

g) o art. 135, III, do CTN, por sua vez, acabou reunindo elementos desses dois diplomas legais: colheu o termo excesso previsto no art. 10 do Decreto nº 3708, de 1919, suprimindo a palavra mandato, ligando-o à palavra poderes prevista no art. 121, § 1º, I, do DL nº 2627, de 1940, daí a responsabilidade tributária por excesso de poderes; a supressão da palavra mandato, deve-se ao fato de que, à época, a teoria contratualista ou do mandato, que procurava explicar a relação entre os administradores e a pessoa jurídica, já havia sido superada pela teoria organicista, segundo a qual os administradores agem como verdadeiros órgãos da pessoa jurídica;

h) o mesmo ocorre com a expressão infração de lei, contrato social ou estatutos, pois o contrato social refere-se às sociedades por quotas de responsabilidade limitada (art. 10 do Decreto nº 3708, de 1919), o estatuto às sociedades por ações (art. 121, § 1º, II do DL nº 2.627, de 1940) e a infração de lei a ambos os diplomas; o art. 135, III, do CTN só não acolheu a culpa e o dolo previstos no art. 121, § 1º, I, do DL nº 2.627, de 1940, porque esses dois elementos foram utilizados nos artigos seguintes (arts. 136 e 137), em outra seção do código, para definir a responsabilidade por infrações; é neste contexto que se insere a aplicação do art. 135, III, do CTN, ou seja, a responsabilização de administradores somente tem cabimento

quando estes pratiquem atos que impliquem infração de lei societária e não do Código Civil;

i) ao justificar a aplicação do art. 135, III, do CTN com base em Parecer emitido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009), as autoridades fiscais disseram, de forma extremamente genérica e inexata, que a infração de lei estaria demonstrada “neste termo”, sem qualquer maior pormenorização; mais uma vez as autoridades fiscais se esquivaram de apontar, com precisão, qual dispositivo de lei societária teria sido violada pelo Impugnante; assim, também não há como prosperar a atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 135, III do CTN ao caso concreto;

Do pedido

j) ao final requer seja julgada totalmente procedente a impugnação apresentada, com a consequente exclusão na qualidade de responsável solidário para os créditos tributários de IRPJ e CSL objeto dos autos de infração lavrados em face da Botica, uma vez que:

. houve modificação do critério jurídico adotado em dois lançamentos anteriores, nos quais não foi atribuída a responsabilidade solidária em relação ao Impugnante (primeiros autos de infração lavrados contra a Embralog e Cálamo);

. não restaram comprovadas as hipóteses previstas nos art. 124, I, e 135, III, do CTN, especialmente porque não houve, no caso concreto, a efetiva demonstração de abuso de direito, dolo e fraude e, nem tampouco, qualquer infração à lei;

. caso não seja esse o entendimento desta C. Turma Julgadora, requer, de forma subsidiária, a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

A 1ª Turma da DRJ de Curitiba julgou o litígio, com base nas seguintes

ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

NULIDADE. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. APLICABILIDADE PARA LANÇAMENTO EFETUADO CONTRA O UM MESMO SUJEITO PASSIVO.

A vedação à modificação dos critérios jurídicos anteriormente adotados pela autoridade administrativa

aplica-se apenas a lançamento fiscal efetuado contra um mesmo sujeito passivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. EMPRESA VEÍCULO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização pela interessada do ágio interno, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apurado pela empresa veículo sobre o próprio patrimônio líquido da interessada, mediante operações societárias estruturadas em sequência dentro do grupo econômico, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. RECUPERAÇÃO DO VALOR PAGO ANTECIPADAMENTE POR CONTA DA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; o ágio por expectativa de rentabilidade futura deve ser amortizado dentro do período a que se referem os lucros futuros, observado o prazo mínimo de 60 meses, porquanto a realização dessa riqueza não configura um ganho para o investidor, pois este já pagou antecipadamente por ela, mas a recuperação do capital aplicado na aquisição da participação, fato que autoriza a sua amortização.

ÁGIO INTERNO APURADO SOB JUSTIFICATIVA DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. CRIAÇÃO DE CONDIÇÕES ARTIFICIAIS PARA JUSTIFICAR A APURAÇÃO DO ÁGIO INTERNO PELA EMPRESA VEÍCULO.

Independentemente das razões e dos propósitos almejados com a reorganização societária do grupo econômico, é inegável que as operações societárias estruturadas em

sequência, com utilização de empresa veículo, ainda que no prazo de quase dois anos, criaram condições artificiais para justificar a apuração de ágio interno, com finalidade de gerar ganhos indevidos de natureza tributária; a liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, pois o ágio amortizável de que trata o art. 7º, III, da Lei nº 9.532, de 1997, é aquele em que houve um efetivo dispêndio ou ônus assumido por terceiro em um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes.

OPERAÇÕES INTRAGRUPO. INTEGRALIZAÇÃO DO AUMENTO DO CAPITAL DA EMPRESA VEÍCULO. PAGAMENTO EFETUADO POR NOVO SÓCIO. OPERAÇÃO DISTINTA DA QUE DEU CAUSA AO SURGIMENTO DO ÁGIO INTERNO.

A integralização do capital social da empresa veículo realizada por novo sócio estratégico constitui operação distinta da que deu causa à geração do ágio interno e é insuficiente para descaracterizar como intragrupo as operações societárias analisadas nos presentes autos; além de o aporte de R\$ 50.000.000,00 realizado pelo novo sócio ser irrisório e totalmente insignificante diante do valor de avaliação de R\$ 2.026.298.966,40 pelo qual as ações das empresas operacionais do grupo econômico foram recebidas na integralização do aumento do capital da empresa veículo, com base em laudo de avaliação elaborado sobre a expectativa de rentabilidade futura, o pagamento realizado pelo novo investidor não deu causa ao surgimento do ágio de R\$ 1.776.161.561,96 apurado pela referida empresa veículo.

CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO IN CVM 319/1999 E 349/2001.

DESPESA INDEDUTÍVEL ADICIONADA NA PARTE “A” DO LALUR DA EMPRESA VEÍCULO. CONTROLE INDEVIDO NA PARTE “B” DO LALUR PARA EXCLUSÃO EM PERÍODO FUTURO.

Uma provisão é utilizada para registrar uma provável despesa futura, mas somente são dedutíveis as provisões com dedutibilidade expressamente autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999; a despesa com constituição de provisão não expressamente autorizada deve ser adicionada na parte “A” do Lalur para ser posteriormente excluída no período em que a despesa provisionada for efetivamente incorrida, porquanto tal despesa seria nesse momento dedutível, desde que devidamente comprovada e estejam atendidos os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa; contudo, a despesa

com constituição da Provisão Instrução CVM 319/1999 e 349/2001 é indedutível não só por se tratar de provisão com dedutibilidade não autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999, mas também por se referir a despesa inexistente de ágio interno gerado artificialmente; como essa indedutibilidade não se restringe apenas ao período em que a provisão foi constituída pela empresa veículo, mas atinge todo e qualquer período de apuração posterior, a despesa com constituição foi corretamente adicionada na parte “A” do Lalur, mas não podia jamais ser controlada na parte “B” desse livro para exclusão em período futuro.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS EM VALOR SUPERIOR AO DO SALDO COMPENSÁVEL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

É descabida a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores em montante superior ao dos saldos existentes.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI OU EXCESSO DE PODERES.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem interesse comum com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, porquanto tiveram participação ativa na concepção e execução do planejamento tributário levado a efeito para criação e amortização indevida do ágio interno; também devem ser responsabilizados por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, pois, na condição de acionistas administradores, criaram condições artificiais para justificar a amortização indevida pela interessada de ágio constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido, mediante operações estruturadas em sequência e com aparência de negócios jurídicos legítimos e válidos, mas desprovidos de causa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

BASE DE CÁLCULO. RESULTADO DO EXERCÍCIO AJUSTADO PELAS ADIÇÕES, EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES AUTORIZADAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESPESA INEXISTENTE COM AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO.

Considerando que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária, e tendo em vista que na apuração desse resultado do exercício devem ser considerados apenas os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e rendimentos auferidos no período, não há como se acatar a dedução de uma despesa inexistente, com amortização do ágio interno, para fins de determinação do resultado do exercício e, em consequência, de apuração da base de cálculo dessa contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da constituição do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da exclusão no Lalur dos encargos com amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável, quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício, inclusive com a correspondente multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois os sócios da contribuinte estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela

tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

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

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que entre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, se incluem a multa de lançamento de ofício, esta fica sujeita à incidência de juros moratórios se não for recolhida em seu termo, ou seja, depois de trinta dias da notificação do sujeito passivo do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

E o decisum:

Acórdão

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e de preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos que deram origem ao ágio amortizado e, no mérito, julgar procedentes os lançamentos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, mantendo as exigências correspondentes, assim como decidem manter atribuição de responsabilidade solidária em nome dos sócios Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum.

A Botica e os dois responsáveis solidários apresentaram Recurso Voluntário.

A Empresa, bem como os senhores Artur e Miguel, repete os argumentos da impugnação a ataca pontualmente o acórdão, o que será objeto de análise específica no voto abaixo proferido.

Basicamente seus argumentos são:

DAS PRELIMINARES

2.1.1 – DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE ORIGINARAM O ÁGIO APURADO EM 2006 (INCORPORAÇÃO DE AÇÕES) E SUA RESPECTIVA DEDUÇÃO QUANDO OCORRIDA EM 2008 (CISÃO PARCIAL E SELETIVA DA G&K SEGUIDA DE VERSÃO DO PATRIMÔNIO CINDIDO).

2.1.2 - DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE À MULTA QUALIFICADA DE 150% POR VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN

2.2. – DAS RAZÕES EMPRESARIAIS QUE ENSEJARAM A APURAÇÃO DO ÁGIO E SUA AMORTIZAÇÃO PELA RECORRENTE – DA EFETIVA EXISTÊNCIA E CONCRETIZAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL

2.2.1 - Da operação de incorporação de ações: uma opção empresarial legitimada pelo ingresso de um novo acionista estratégico no grupo Boticário

2.2.2. – Apuração do ágio: uma consequência do processo de incorporação de ações determinada em lei e plenamente aplicável ao caso concreto

2.2.3. – Das razões empresariais que motivaram a cisão parcial e seletiva da G&K em 3/11/2008: a amortização do ágio como consequência expressa da lei tributária

2.2.4. – Da efetiva implementação do plano de expansão

2.3 - DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO DA DRJ – NECESSIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO POR ESTE E. CARF – AUSÊNCIA DE QUALQUER ALEGAÇÃO PELAS AUTORIDADES FISCAIS ACERCA DE OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA (STEP TRANSACTIONS) E UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO

2.3.1 - DA INEXISTÊNCIA DE STEP TRANSACTIONS OU “OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA” - DA LEGALIDADE DA CONDUTA DA RECORRENTE

2.3.2 - DA AUSÊNCIA DE EMPRESA VEÍCULO NO CASO CONCRETO

2.3.2.1 - A própria G&K foi quem efetivamente apurou o ágio na Botica e teve parcela do seu patrimônio incorporada por esta última: A G&K não transferiu o ágio de nenhuma outra entidade para a Recorrente

2.4 - DA AUSÊNCIA DE “ÁGIO INTERNO” NO CASO CONCRETO

2.4.1 – A figura do ágio interno é incompatível com a essência empresarial e econômica da reorganização societária que envolveu a Recorrente – Reconhecimento do acórdão recorrido da presença de acionista externo ao Grupo Boticário (IGP – Fundo de Investimento)

2.5 – DA INSUBSISTÊNCIA DAS DEMAIS ALEGAÇÕES PARA CARACTERIZAÇÃO DO “ÁGIO INTERNO” NO CASO CONCRETO - INEXISTÊNCIA DA HIPÓTESE INTERPRETATIVA DO “ÁGIO INTERNO”, PARA FINS CONTÁBEIS E FISCAIS, QUANDO DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

2.6. – DA FIDEDIGNIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTIDAS NO LAUDO DE AVALIAÇÃO DA RECORRENTE

2.7 - DA IMPOSSIBILIDADE DE SE EFETUAR “PAGAMENTO EM DINHEIRO” NA OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

2.8 - DO ENTENDIMENTO DA E. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS DO CARF QUANTO À EXISTÊNCIA DE UMA AQUISIÇÃO GERADORA DE CUSTO (ÁGIO) NAS OPERAÇÕES DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

2.9 – ISONOMIA COM TRATAMENTO FISCAL DO DESÁGIO: HIPÓTESE DE DESÁGIO

2.10 - DA POSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APURADO EM OPERAÇÕES COM “PARTES DEPENDENTES” (ÁGIO INTERNO – JURISPRUDÊNCIA DESTE E. CARF) – VEDAÇÃO IMPOSTA SOMENTE COM A PUBLICAÇÃO DA LEI Nº 12.973/2014

2.11. DA INAPLICABILIDADE DA REGRA GERAL PARA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NO CASO CONCRETO (ART. 299 DO RIR/99) – OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE

2.12 - DO LANÇAMENTO MANIFESTAMENTE CONTRÁRIO À LEI: VIOLAÇÃO AOS ARTS. 142 DO CTN E ARTS. 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97

2.13 - DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSL, DA DESPESA COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO

2.14 – DA INEXISTÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO

2.15. DA AUSÊNCIA DE DOLO E FRAUDE NO CASO CONCRETO

2.16 - DO CANCELAMENTO DA MULTA QUALIFICADA POR APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN - APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DESTE E. CARF

2.17 - DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO – DUPLA PENALIDADE SOBRE A MESMA SUPOSTA INFRAÇÃO - RECENTE ENTENDIMENTO SUMULADO PELO CARF (AC 2009)

2.17.1 DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO ANO-BASE QUANDO DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

2.18 – DO INDEVIDO PROCEDIMENTO ADOTADO PELAS AUTORIDADES FISCAIS AO EFETUAR A GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

2.19 - DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

3 – DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer a Recorrente seja dado provimento ao Recurso Voluntário interposto para:

(i) que seja reconhecida a decadência/preclusão do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio apurado em 2006 (incorporação de ações – G&K) e sua respectiva dedução quando ocorrida a partir de 2008 (cisão parcial e seletiva da G&K seguida de versão do patrimônio cindido), uma vez que transcorridos cinco anos entre o fato que ensejou a apuração do ágio e a lavratura do auto de infração;

(ii) caso não acolhido o pedido acima, requer-se o cancelamento do auto de infração objeto dos presentes autos, considerando que o procedimento adotado pela Recorrente estava amparado pela legislação vigente à época dos fatos (arts. 7º, III e 8º, “b” da Lei nº 9.532/97 e art. 386 do RIR/99), cujas operações tiveram legítimo propósito comercial e a participação de investidor externo;

(iii) caso não acolhido os pedidos supra mencionados, requer-se o cancelamento da multa qualificada por afronta ao art. 146 do CTN, em razão da modificação dos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento;

(iv) caso não seja acolhido o pedido do item anterior (iii), requer-se, o cancelamento da multa qualificada por ausência de comprovação de dolo e fraude no caso concreto e, ainda, pela aplicação do art. 112 do CTN, uma vez que restaram configuradas todas as hipóteses previstas nos incisos do referido dispositivo e havia, à época, dúvidas sobre a figura do ágio interno, não vedado pela legislação tributária e inaplicável in casu;

(v) subsidiariamente, requer-se o cancelamento do lançamento em relação à CSLL, uma vez que inexistente previsão legal que determine que os encargos com amortização do ágio ou mesmo que as despesas indedutíveis para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ), devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL;

(vi) o cancelamento da multa isolada aplicada concomitante à multa de ofício, por configurar dupla penalidade sobre a mesma suposta infração cometida pela Recorrente conforme entendimento sumulado pela CARF (Súmula nº 105);

(vii) a suspensão da cobrança da multa aplicada e de qualquer procedimento de retificação nos documentos fiscais da REcorrente em decorrência da suposta compensação indevida de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL decorrente de períodos anteriores, enquanto não seja definitivamente julgado o processo administrativo nº 10980.723835/2014-11, o qual atualmente encontra-se com sua exigibilidade suspensa; e, por fim,

(viii) se mantida qualquer parcela do crédito tributário, requer-se a exclusão dos juros sobre a multa de ofício aplicada ao caso concreto, por ausência de previsão legal e em plena conformidade com a jurisprudência administrativa a respeito do tema.

Os dois responsáveis solidários argumentaram, além das matérias em que repetem os argumentos da Empresa e da Impugnação apresentada por cada um deles, o seguinte:

- Da nulidade do lançamento por violação ao artigo 146 do CTN no que se refere à atribuição de responsabilidade solidária do recorrente;

- das inovações trazidas pelo acórdão da DRJ - necessidade de desconsideração por este E. CARF - ausência de qualquer alegação pelas autoridades fiscais acerca de operações estruturadas em sequência (*step transactions*);

- inexistência de *step transctions* ou "operações estruturadas em sequência" - da legalidade da conduta do recorrente e da Botica;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

A ciência do acórdão da DRJ ocorreu, para os três interessados, em 2 de julho de 2016, e os Recursos Voluntários foram apresentados em 1º de julho do mesmo ano.

Sendo tempestivos e estando presentes os demais requisitos para a admissibilidade, conheço dos recursos voluntário apresentados.

PRELIMINARES

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE ORIGINARAM O ÁGIO APURADO EM 2006 (INCORPORAÇÃO DE AÇÕES) E SUA RESPECTIVA DEDUÇÃO QUANDO OCORRIDA EM 2008 (CISÃO PARCIAL E SELETIVA DA G&K SEGUIDA DE VERSÃO DO PATRIMÔNIO CINDIDO).

Faço uso de manifestação sobre o tema do Ilustre Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca no processo 10980.726765/2011-00, em situação semelhante relativo à Boticário Franchising, por representar meu entendimento sobre o assunto:

Esta alegação não é nova, em especial em autuações relativas à amortização de ágio e cujas operações, usualmente, são praticadas há mais tempo (considerando, inclusive, o prazo de 5 anos para que se promova a predita amortização).

O fato, contudo, é que a decadência a que alude o art. 150, §4º, do CTN (e também a contemplada pelo art. 173, I) refere-se ao direito de lançar o tributo uma vez verificada a ocorrência de seu fato gerador. Isto é, o quinquênio tratado nestes preceitos tem o seu termo a quo a partir da constituição (na sua acepção técnica) da obrigação tributária que, na hipótese em testilha, se dá com a concretização do fato signo presuntivo descrito na norma de incidência do IRPJ e, também, da CSLL, qual seja, a disponibilidade de renda e a apuração do lucro líquido, respectivamente. A decadência, pois, não abarca os fatos pretéritos que contribuam para a formação do fato impositivo; a extinção a que alude o art. 156, V, do CTN é do direito de lançar o tributo e não do direito de examinar as premissas que detenham repercussão na formação da obrigação.

Neste sentido, a jurisprudência deste Conselho é praticamente uníssona, como se extrai das ementas abaixo reproduzidas:

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONTAGEM A PARTIR DA DEDUÇÃO.

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 diz respeito à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que ocorreu o fato gerador (RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. Acórdão nº 9101-003.059, sessão de 12/09/2017).

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. AFASTAMENTO.

O prazo decadencial só se inicia após a ocorrência do fato gerador, sendo irrelevante a data da contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura. Deste modo, o prazo decadencial será pautado ou pela disposição do artigo 173, inciso I, do CTN ou do artigo 150, § 4º do mesmo diploma, porém, nunca pelo momento da reorganização societária, que não representa reflexo fiscal algum, num primeiro momento (RECURSO VOLUNTÁRIO. Acórdão nº 1402-002.489, sessão de 16/05/2017)

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual,

nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN (RECURSO VOLUNTÁRIO, acórdão nº 1301-002.562, sessão de 15/08/2017).

Assim, afasto a preliminar suscitada.

DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE À MULTA QUALIFICADA DE 150% E DA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN

Buscam resguardo no artigo 146 do CTN afirmando que houve fiscalização em outras empresas do grupo econômico e que não foi aplicada a multa qualificada, tampouco atribuída responsabilidade solidária aos sócios dirigentes. De pronto nota-se que não se trata do mesmo sujeito passivo, pelo que não seria aplicável o artigo. Além disso, como aponta o acórdão recorrido, os lançamentos a que se refere a Recorrente, sem a multa qualificada, foram objeto de lançamento complementar, lançando a multa de 150%, como se observa nos processos 10980.725496/2011-56 e 10980.723408/2011-91.

Assim, descabida a preliminar.

MÉRITO

2.2. – DAS RAZÕES EMPRESARIAIS QUE ENSEJARAM A APURAÇÃO DO ÁGIO E SUA AMORTIZAÇÃO PELA RECORRENTE – DA EFETIVA EXISTÊNCIA E CONCRETIZAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL

A Empresa apresenta, em longa explanação, os supostos motivos empresariais que a levaram a realizar as operações societárias que resultaram na constituição do elevado ágio. Contudo, são argumentos sobejamente superados quando sopesados com o interesse na amortização do ágio.

Como é sabido, não se trata de não haver motivos extra-fiscais, mas, ainda que existam, que prevaleçam em relação ao motivo fiscal.

No caso presente, entendo que o motivo fiscal prevalece sobremaneira ao alegado motivo empresarial. Não tenho dúvidas que o negócio foi feito da forma como o foi tendo em mente, primordialmente, o ganho tributário relativo ao falso ágio criado.

DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO DA DRJ – NECESSIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO POR ESTE E. CARF – AUSÊNCIA DE QUALQUER ALEGAÇÃO PELAS AUTORIDADES FISCAIS ACERCA DE OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA (STEP TRANSACTIONS) E UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO

DA INEXISTÊNCIA DE STEP TRANSACTIONS OU “OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA” - DA LEGALIDADE DA CONDUTA DA RECORRENTE

O argumento será desconsiderado.

Holding S/A).
Análise do Ágio de R\$206.481.363,56 gerado em 8/12/2006 (G & K

As atividades do grupo para a criação do ágio foram as seguintes:

18/09/2006 - G&K Holding S/A é constituída com capital social de R\$ 1.000,00, tendo como sócios Miguel Gellert Krigsner (80% do capital) e Artur Noemio Grynbaum (20%) e como objeto social a participação em outras sociedades nacionais e estrangeiras;

18/12/2006 - o IGP-Fundo de Investimento em Participações (CNPJ nº 07.479.779/0001-19) subscreveu e integralizou 4.613.618 novas ações ordinárias nominativas da G&K Holding S/A pelo preço total de R\$ 50.000.000,00, dos quais R\$ 4.613.618,00 destinados ao capital social da companhia e R\$ 45.386.382,00 à constituição de reserva de capital (ágio);

*18/12/2006 - a G&K Holding S/A incorpora as ações ordinárias nominativas da O Boticário Franchising S/A – OBF, Embralog – Empresa Brasileira de Logística S/A (06.308.851/0001-82), **Botica Comercial e Farmacêutica S/A** (77.388.007/0001-57) e a Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S/A (CNPJ nº 06.147.451/0001-32), que passam a ser subsidiárias integrais, e aumenta seu capital social em R\$ 186.970.480,00 mediante emissão de 186.970.480 novas ações ordinárias nominativas, no valor de R\$ 1,00 cada, entregues a Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum em substituição às ações anteriormente detidas nas sociedades incorporadas, conforme Ata de AGE da G&K Holding S/A e Boletim de Subscrição de Ações;*

- as 149.192.800 ações da BOTICA, foram avaliadas em R\$ 344.499.000,00 por laudo de avaliação com base em rentabilidade futura elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda., com utilização da metodologia do fluxo de caixa descontado, a G&K constituiu uma conta de ágio no valor de R\$ 206.481.363,56;

18/12/2006 - a G&K Holding S/A contabiliza o ágio de R\$ 1.776.161.561,96 apurado sobre as ações recebidas no aumento do seu capital social:

. *O Boticário Franchising S/A*R\$ 551.741.868,57
 . *Botica Comercial Farmacêutica Ltda*R\$ 206.481.363,56
 . *Cálamo Distrib. Produtos de Beleza Ltda* ..R\$ 1.011.690.937,33
 . *Embralog Empresa Bras. de Logística Ltda.* ...R\$ 6.247.392,50
 Total R\$ 1.776.161.561,96

18/12/2006 - a Botica, assim como as demais investidas, realiza assembléia geral extraordinária para aprovar a incorporação de suas ações ordinárias nominativas pela G&K e conversão em subsidiária integral desta;

01/01 a 31/12/2007- a G&K Holding contabiliza a amortização de R\$ 20.094.111,31 a crédito da conta que registra o ágio apurado em 18/12/2006, cujo saldo passou de R\$ 1.776.161.561,96 para R\$ 1.756.067.450,65, à fl. 1165), com contrapartida em conta de despesa com amortização do ágio;

31/12/2007 - a G&K adiciona o valor de R\$ 20.094.111,31 com amortização de ágio sobre investimentos em controladas na parte "A" do Lalur (fl. 1091) e controla seu valor na parte "B";

09/08/2008 - as quotas do Fundo IGP foram transferidas para a Votorantim Asset Management DTVM Ltda., passando o fundo a ser denominado Votorantim G&K Fundo de Investimento em Participações (Votorantim);

03/11/2008 - o capital social da G&K Holding S/A (constituído de 191.585.098 ações ordinárias nominativas) é aumentado em R\$ 304.049.679,00, passando de R\$ 191.585.098,00 para R\$ 495.634.777,00, mediante conversão de reservas de capital, conforme Ata da AGE; as 304.049.679 novas ações ordinárias nominativas foram distribuídas entre os acionistas da seguinte forma:

. Miguel Gellert Krigsner 237.382.215 ações
 . Artur Noemio Grynbaum..... 59.345.554 ações
 . Votorantim G&K Fundo Invest. em Particip. .. 7.321.910 ações
 Total 304.049.679 ações

01/01 a 03/11/2008- a G&K Holding contabiliza a amortização de R\$ 25.850.240,10 a crédito da conta que registra o apurado em 18/12/2006, cujo saldo passou de R\$ 1.756.067.450,65 para R\$ 1.730.217.210,55, com contrapartida em conta de despesa com amortização do ágio;

03/11/2008 - a G&K adiciona o valor de R\$ 25.850.240,10 com amortização de ágio sobre investimentos em controladas na parte "A" do Lalur e controla seu valor na parte "B";

03/11/2008 - a G&k Holding constitui em sua contabilidade a Provisão p/Preservação de Dividendos Futuros no valor de R\$ 1.730.217.210,55 sobre o ágio de investimentos em controladas, conta redutora da que registra o ágio apurado em 18/12/2006, com contrapartida em conta de despesa operacional (englobado no valor de R\$ 1.730.390.459,25 das demais provisões); o valor desta provisão foi adicionado na parte "A" do Latur e passou a ser controlado na parte "B" desse livro;

03/11/2008 - nessa mesma AGE foi aprovada a cisão parcial da G&K Holding S/A, cujo capital social sofreu redução de R\$ 443.551.815,00, passando de R\$ 495.634.777,00 para R\$ 52.082.962,00, correspondente a quatro parcelas distintas a serem incorporadas pela Botica, Cálamo, OBF e Embralog, conforme Ata da AGE, Protocolo e Justificação de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades Já Existentes e Laudo Pericial-Contábil Para Efeito de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades Já Existentes, emitido pela América Auditores Independentes S/S com base na mensuração contábil do patrimônio;

- a incorporação na Botica foi efetivada pela transferência da parcela de R\$238.000.160,00 do patrimônio líquido da G&K, acervo líquido este constituído dos seguintes bens e direitos:

Aplicações financeiras.....	R\$59.148.912,51
impostos a recuperar.....	R\$3.315.087,49
investimentos - Botica (147.700.872 ações)	R\$175.536.160,00
ágio investimento Botica.....	R\$ 193.536.160,00
provisão Instrução CVM nº 319-349.....	R\$ (193.536.160,00)
Total R\$238.000.160,00	

- as 52.082.962 ações ordinárias nominativas restantes da G&K Holding S/A foram distribuídas entre os seguintes acionistas:

. Miguel Gellert Krigsner	41.666.367 ações
. Artur Noemio Grynbaum.....	10.416.592 ações
. José Roberto de Mattos Curan	1 ação
. João Vinicius Prianti	1 ação
. João Paschoal Posseti	1 ação
Total 52.082.962 ações	

- a G&K Holding S/A manteve apenas participações societárias correspondentes a 1% do capital social da Botica, Cálamo, OBF e Embralog;

03/11/2008 - a Botica, a exemplo das demais incorporadoras, realiza assembleia geral extraordinária, para aprovar a incorporação da parcela cindida do patrimônio líquido da G&K Holding S/A:

Com as operações societárias acima descritas, temos a criação, em setembro de 2006, de empresa veículo (G&K Holding), com capital social inicial de R\$1.000,00 e tendo como sócios Miguel e Artur. Três meses depois, em dezembro de 2006, o IGP - Fundo de Investimento em Participações integraliza ações no valor de R\$50.000.000,00, sendo a única movimentação financeira envolvendo as operações societárias.

No mesmo dia do ingresso da IGP na sociedade, 18/12/2006, a G&K incorpora as ações da OBF, da Embralog, da Botica e da Cálamo, que passam a ser suas subsidiárias integrais. As ações são incorporadas com ágio, sendo que as da Botica são avaliadas em R\$344.499.000,00, gerando um ágio de R\$206.481.363,56. O total do ágio contabilizado pela G&K, relativo às quatro empresas, monta R\$1.776.161.561,96.

A situação permanece durante o ano de 2007 até 3 de novembro de 2008, quando a G&K é parcialmente cindida, mantendo apenas 1% de participação nas outras sociedades. Neste período, até a cisão parcial, a G&K amortizou o ágio contabilmente, gerando despesa que foi adicionada no cálculo do lucro real, sem consequência fiscal, portanto. Todavia esta adição foi levada à parte B do Lalur, onde passou a ser controlada.

Na mesma data, 3 de novembro de 2008, a G&K constitui a Provisão da Instrução CVM 319 no valor total de R\$1.730.217.210,55, portanto somente sobre o valor do ágio descontadas as amortizações que realizou até sua cisão parcial (R\$20.094.111,31, em 2007, e R\$25.850.240,10, em 2008 - tudo relativo às 4 empresas).

Aqui cabe uma primeira observação que será repisada adiante, que trata do fato de não ter sido constituída, na G&K, a provisão CVM para a parcela que por ela foi amortizada. Esta parcela já amortizada do ágio, que na Botica representa o valor de R\$11.230.040,81 não foi contabilizada na Botica. Como veremos, esses R\$11.230.040,81 foram transferidos para a Botica via parte B do Lalur, presumivelmente a título de transferência de supostos direitos.

Do ágio total (R\$206.481.363,56) é transferido para o patrimônio da Botica o valor de R\$ 195.251.322,75, conforme explicação acima, e também a provisão CVM, conta redutora de igual valor.

De tudo se observa que é uma operação de ágio interno, cuja única movimentação financeira se deveu à participação do IGP - Fundo de Investimento com o aporte de R\$50.000.000,00 que, de forma alguma justifica a criação do ágio de quase dois bilhões de reais, este sim, devido a operações societárias desprovidas de qualquer movimentação financeira e desenvolvidas dentro do mesmo grupo econômico, sob a decisão das mesmas pessoas.

A Empresa afirma que a amortização do ágio entre partes dependentes só foi proibido com a edição da Lei nº 12.973, de 2014.

Tenho claro, contudo, que a lei só fez corroborar o que já era consagrado, retirando qualquer possibilidade de dúvidas quanto ao ágio interno, da mesma forma que o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1/2007, quando atesta que a CVM já vinha observando a atitude de criação de ágio sem movimentação financeira e dentro de um grupo econômico.

Estamos tratando de um falso ágio, um ágio escritural, que viola as regras contábeis e, conseqüentemente, as leis que obrigam à sua obediência na formação do lucro

líquido. Assim, o pretendido efeito de convalidação dos ágios internos anteriores não existe na citada norma jurídica.

Quanto ao aporte financeiro do IGP - Fundo de Investimento, este sim, poderá amortizar para fins fiscais o ágio de mais de 45 milhões efetivamente pagos quando de seu ingresso na G&K caso preencha as demais condições legais.

Sobre o tipo de ágio que estamos tratando tenho me posicionado no sentido de não atribuir-lhe eficácia tributária. Isto se deve, principalmente, à sua não aceitação e mesmo ao repúdio de sua utilização que a contabilidade tem demonstrado. Hoje, nem mesmo pode compor o ativo de qualquer empresa, em cumprimento ao CPC nº 4, que transcrevo:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

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 no presente Pronunciamento. 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.

A CVM por sua vez também se manifesta contrária a este tipo de ágio, como se vê do OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

Rio de Janeiro, 14 de fevereiro de 2007

Aos Senhores

Diretores de Relações com Investidores e Auditores Independentes

ASSUNTO: Orientação sobre Normas Contábeis pelas Companhias Abertas

(...)

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”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

*Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, **única e exclusivamente**, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

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”.

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.

E desde 1999 a CVM pretende evitar que o patrimônio das companhias seja artificialmente aumentado com ágios fictícios e busca também proteger o sócio minoritário quanto à redução do lucro contábil pela escrituração de despesas artificiais, fazendo reconhecer somente o benefício fiscal esperado, com a edição da Instrução CVM 319/1999.

Como visto até agora, as autoridades contábeis, em defesa da correta informação da situação patrimonial das empresas, e a CVM, em defesa dos sócios minoritários e dos interesses do mercado, repudiam e rejeitam o ágio interno, criado em situações diferentes às de livre mercado, sem pagamentos efetivos e decisões livres.

E quando a contabilidade rejeita, projeta essa rejeição para o campo legal, na medida em que é a lei que determina às sociedades que a ciência contábil deve ser obedecida. Vejamos o artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976:

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.

E apresento somente este fundamento, pois é sabido por todos dessa obrigatoriedade. Ora, se a base de cálculo do imposto de renda, lucro real, parte do lucro líquido do exercício, o lucro contábil, a lei não poderia deixar este cálculo ao alvedrio de quem quer que fosse, sendo imperativa a obediência à ciência contábil.

O que pretendem os Recorrentes é legitimar para fins fiscais o que é ilegítimo, falsamente criado apenas para diminuir substancialmente o pagamento de tributo devido. A leitura de excerto do laudo de avaliação da KPMG (folhas 401/412) nos traz mais inseguranças e incertezas do que a garantia de um valor em que se possa acreditar, como já destacado, *in verbis*:

A avaliação e as projeções financeiras estão fundamentadas substancialmente em premissas e informações fornecidas pela Administração da BFSA e discutidas com a KPMG Corporate Finance Ltda.

É de conhecimento do mercado, que toda avaliação efetuada pela metodologia do fluxo de caixa descontado apresenta um significativo grau de subjetividade, dado que se baseia em expectativas sobre o futuro, que podem se confirmar ou não. Portanto, é reconhecido que não há quaisquer garantias de que quaisquer das premissas, estimativas, projeções, resultados ou conclusões utilizadas ou apresentadas nesse documento serão efetivamente alcançadas ou virão a se verificar, total ou parcialmente. Os resultados reais verificados poderão ser diferentes das projeções e estas diferenças podem ser significativas.

Ressalte-se ainda, que é da natureza de modelos financeiros de avaliação por fluxo de caixa descontado que toda e qualquer premissa altera o valor obtido para a empresa que está sendo avaliada. Tais possibilidades não constituem vício da avaliação e são reconhecidas pelo mercado como parte da natureza do processo de avaliação de uma empresa pela metodologia do fluxo de caixa descontado. Dessa forma, é impossível para a KPMG Corporate Finance Ltda., na condição de avaliador, se responsabilizar ou ser responsabilizado por eventuais divergências entre os resultados futuros projetados e aqueles efetivamente verificados a posteriori, em virtude, de variações nas condições de mercado e de negócio da empresa avaliada.

Quaisquer futuros investidores, seja nas Empresas ou em qualquer entidade que venha a investir direta ou indiretamente nas Empresas, devem realizar suas próprias análises quanto à conveniência e oportunidade de efetuarem tal investimento e devem consultar seus próprios consultores jurídicos, tributários e financeiros a fim de estabelecerem suas próprias opiniões sobre a oportunidade e forma independente.” (substituí os grifos do original)

A avaliação, como reconhecido no documento, é realizada tendo como fonte principal a informação prestada pelos próprios interessados. Não é por outro motivo que a KPMG afirma que os investidores futuros devem realizar suas próprias análises e sujeitar aos seus consultores jurídicos, tributários e financeiros qualquer decisão.

Ao mesmo tempo se isentam de qualquer responsabilidade pelos números apresentados. Basicamente, o que afirmam é que a avaliação que fizeram não tem nenhuma fidedignidade.

A única certeza que se tem é de que o valor é certo e indiscutível para fins de economia fiscal, caso a situação passe despercebida pelas autoridades tributárias, mas a responsabilidade pelo laudo, pelas projeções, ao final de tudo, é dos dirigentes, que forneceram as informações para os peritos avaliadores, os mesmos que serão beneficiados pela fraude.

Apesar do esforço para emprestar certeza ao referido laudo de avaliação, a Recorrente não convence, ante as observações apresentadas acima e os destaques feitos pela Fiscalização, abaixo transcritos:

1º (pág 3, 1º parágr) segundo expresso no próprio laudo que nos foi apresentado, trata-se apenas de um extrato do “Relatório de Avaliação Econômico-Financeira da Botica Comercial Farmacêutica S.A.”, sem as informações estratégicas e de caráter confidencial contempladas neste último;

2º (pág 4, final do 1º parágr) o laudo tem por base entrevistas e informações orais ou escritas fornecidas pela Administração da BOTICA;

3º (pág 4, item do 3º parágr) consistiu, dentre outros, na comparação dos resultados projetados apresentados no Plano de Negócios da Empresa com os resultados históricos da mesma e discussão com a sua Administração sobre as principais variações observadas;

4º (pág 5, 1º parágr) a avaliação e as projeções financeiras estão fundamentadas substancialmente em premissas e informações fornecidas pela Administração da BOTICA;

5º (pág 5, 2º parágr) toda avaliação efetuada pela metodologia do fluxo de caixa descontado apresenta um significativo grau de subjetividade, dado que se baseia em expectativas sobre o futuro, que podem se confirmar ou não; portanto, é reconhecido que não há qualquer garantia de que quaisquer das premissas, estimativas, projeções, resultados ou conclusões utilizadas ou apresentadas serão efetivamente alcançadas ou virão a se verificar, total ou parcialmente;

6º (pág 5, 2º parágr) os resultados reais verificados poderão ser diferentes das projeções e estas diferenças podem ser significativas;

7º (pág 5, 3º parágr) é ressaltado que na avaliação por fluxo de caixa descontado toda e qualquer premissa altera o valor obtido para a empresa que está sendo avaliada;

8º (pág 6, 3º parágr) é enfatizado que o trabalho não foi uma auditoria, conforme as normas geralmente aceitas de auditoria e não deve ser interpretado como tal;

*9º) (pág 11, último parágrafo) eventuais fatos relevantes que tenham ocorrido entre a data-base (31/08/2006) e a data de emissão do relatório (15/12/2006) e que não tenham sido informados pela Administração da Empresa à KPMG podem afetar a estimativa de valor da **BOTICA**.*

Não há como sustentar, por maior que seja o esforço, que o laudo é preciso, pois nem mesmo os seus elaboradores assumem qualquer responsabilidade pela previsão que fizeram, e, diga-se, se preocuparam profundamente em deixar isso bem claro, não só por sua responsabilidade direta, mas para salvaguardar sua reputação.

Feitas estas considerações acerca da constituição do ágio (G&K Holding) considero-o ineficaz ante o fisco, uma vez que foi criado artificialmente, por meio de operações societárias empreendidas dentro de um mesmo grupo econômico, sem nenhuma relação de livre mercado, mas marcados por relações viciadas por decisões tomadas sem nenhuma independência, pelas mesmas pessoas representando todas as partes do negócio e que, ao fim, seriam as beneficiárias da economia fiscal. É destaque também o fato de não ter havido nenhum dispêndio, nenhum pagamento, nenhuma movimentação financeira, fato que torna possível considerar-se qualquer valor como ágio, desde que conste de um laudo elaborado por peritos externos.

Essa é a premissa: é ágio interno, falsamente criado por meio de empresa veículo apenas para a redução de tributos. Ágio imprestável para fins fiscais.

Devemos destacar a seguir que a Fiscalização descreve a existência de um ágio chamado "menor" e outro, "maior". O primeiro diz respeito à parcela que foi amortizada na G&K Holding em 2007 e 2008, antes de sua cisão parcial, no valor de R\$11.230.040,79 e o segundo, o "maior", da parcela que foi transferida contabilmente à Botica, no valor de R\$193.298.809,52.

ÁGIO MENOR

A G&K, no período antes de sua cisão, amortizou o ágio, criando uma despesa que foi corretamente adicionada ao lucro líquido do exercício, no cálculo do lucro real, uma vez que ela, sabidamente, não podia aproveitá-la tributariamente, pois não se enquadrava nas situações previstas nos artigos 7º ou 8º da Lei nº 9.532/1997.

Além disso, como já demonstrado, trata-se de um ágio falsamente criado, dentro do mesmo grupo econômico (ágio interno), sem movimentação financeira alguma, considerado imprestável para fins tributários com acima apontado.

Assim, a G&K agiu corretamente ao não atribuir efeitos fiscais à amortização do ágio, contudo passou a controlar os valores adicionados na parte B do Lalur, sem nenhuma justificativa: se a G&K não tem direito à amortização fiscal, não há motivo para controlar o valor na parte B do Lalur, pois ele nunca influenciará o resultado de exercício futuros.

E vejam, não se trata de controlar nenhuma provisão, mesmo porque a provisão da Instrução CVM 319 não foi constituída sobre o valor já amortizado (R\$11.230.040,79), mas somente pelo valor que foi transferido via contas patrimoniais à Botica (incluído no total de 1.730 milhões: para a Botica 193 milhões e fração. O controle na parte B do Lalur era de ágio amortizado efetivamente na G&K e que passou a ser (indevidamente, a meu ver) controlado na parte B do Lalur.

Disso concluiu que o valor amortizado e controlado na parte B do Lalur na G&K foi considerado um direito e foi incluído na parcela cindida, mas não foi contabilizado na cindenda, sem motivo aparente. Também não consta do protocolo de cisão nenhuma menção à transferência desse valor a título de direito, ainda que pelo valor do benefício fiscal, como seria de se esperar em obediência ao artigo 224, inciso II, da Lei nº 6.404, de 1976.

De qualquer sorte, a Botica passou a amortizá-lo em 96 parcelas mensais de R\$116,979,59, excluindo o valor na parte A do Lalur e controlando na parte B.

Quanto à amortização deste valor conclui-se: (i) o ágio foi controlado na parte B do Lalur da G&K indevidamente, uma vez que esta não tinha direito a amortizá-lo fiscalmente; (ii) o valor transferido não foi contabilizado na Botica, ainda que pelo valor do benefício; (iii) o valor não constava do rol de direitos vertidos à cindenda no protocolo de cisão; (iv) não se trata de provisão, mas de amortização de ágio via exclusão no Lalur, ágio controlado somente na parte B.

Considerando a premissa de que o ágio é imprestável para fins tributários, como já evidenciado anteriormente, agiu corretamente a Fiscalização em glosar esta exclusão indevida na parte A do Lalur. Aqui estamos tratando de uma exclusão de amortização de ágio, não havendo relação com nenhuma reversão de qualquer provisão.

"Voto no sentido de manter a tributação do ágio menor"

"ÁGIO MAIOR"

Quanto ao ágio maior, a Fiscalização considerou, corretamente, despesa inexistente sua amortização.

Não há reparos ao lançamento neste ponto.

DA INAPLICABILIDADE DA REGRA GERAL PARA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NO CASO CONCRETO (ART. 299 DO RIR/99) – OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE

O artigo foi apenas um dos fundamentos legais apresentados no auto de infração, com se vê da transcrição abaixo:

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT

INFRAÇÃO: DESPESAS INEXISTENTES / AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

Arts. 7º e 8º da Lei 9.532 de 1997

Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09; art. 6º, § 5º, b do Decreto-Lei nº 1.598/77

Como se vê a Fiscalização cita os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que seriam os autorizadores de uma eventual amortização, caso o ágio fosse considerado existente, o que não foi. Às folhas 2148/2158 as autoridades administrativas explicam com clareza os motivos que a levaram a considerar inexistente o ágio criado.

DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSL, DA DESPESA COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO

A Recorrente parte da premissa equivocada de que a fiscalização operou a adição à base de cálculo da CSLL de despesa considerada indedutível. Em verdade a fiscalização considerou a despesas inexistente, sendo portanto indevidamente computada no lucro líquido do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (base de cálculo da contribuição).

Desnecessário retomar a argumentação que justifica esta inexistência, pois que já tratamos exaustivamente dessa matéria: a origem da amortização, o ágio, é inexistente, imprestável para fins fiscais.

Assim, a Empresa não está cumprindo as regras contábeis ao registrar uma despesa inexistente, reduzindo o lucro líquido do exercício, como bem aponta o voto condutor do acórdão recorrido:

Dessa forma, considerando que devem ser considerados (sic) apenas os custos, despesas m encargos e perdas correspondentes às receitas e rendimentos ganhos no período, é descabida a dedução de uma despesa inexistente, e sem vinculação com qualquer receita ou rendimento da interessada, par fins de determinação do resultado do exercício...

Ainda que assim não fosse, entendo que a conjugação dos artigos 6º da Lei nº 7.689, de 1988, e 57 da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcritos, autoriza a referida alteração, impedindo que despesas fraudulentamente criadas alterem a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Lei nº 7.689, de 1988

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro 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)

Assim, aplica-se a dedução à CSLL.

MULTA QUALIFICADA

Quanto à multa qualificada, a relativa ao ágio constituído pela empresa veículo G&K Holding, em 2006, foi bem fundamentada no auto de infração, como se vê às folhas 1413 a 1420.

A Recorrente alega a inexistência de fraude, pois tudo foi feito às claras, sem documentos falsos e no "exercício regular de um direito reconhecido" (Artigo 188 do Código Civil).

Não entendo assim. Tenho claro que havia consciência na criação de uma falso ágio, gerado sem absolutamente nenhuma independência, pois os acordos e operações societárias são decididos pelas mesmas pessoas que, ao final, são os beneficiários da sua amortização fiscal, sem movimentação financeira alguma e dentro do mesmo grupo econômico, tudo no intuito de reduzir o montante do imposto devido.

A existência de fraude é evidente.

Por outro lado pretende a Recorrente buscar salvaguarda no artigo 112 do CTN, interpretando-o no sentido de que, em caso de dúvida, a lei tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte. Busca na lição do Prof. Marco Aurélio Greco, em sua obra Planejamento Tributário, a idéia de incerteza quando a legalidade ou não de casos que se acham no limite entre o correto e o incorreto.

Não vejo este caso como limítrofe. Tenho com muita clareza que se trata de ação dolosa visando a redução do imposto devido, pelo que não vejo razão para invocar o referido artigo.

Assim, mantenho a qualificação da multa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RECURSO VOLUNTÁRIO DOS DIRETORES

Sobre a responsabilidade solidária dos Dirigentes, forte nos artigo 124 e 135, III do CTN, os Recorrentes defendem a inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN, invocando a distinção do interesse econômico para o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador e do 135, III, por não ter sido indicados os atos praticados pelos diretores com excesso de poderes, infração à lei ou estatutos.

Diz que não houve abuso de direito, mas exercício regular de um direito reconhecido, o primeiro ato ilícito e o segundo não, conforme o Código Civil (artigos 187 e 188).

O CTN foi publicado em 1966 e realmente não foi redigido pensando na atuação de grupos econômicos. Naquela época o que existia era a empresa isolada, a Companhia, que englobava todas as atividades em volta de seu nome.

Hoje temos grandes grupos econômicos e aquela empresa que comprava, transformava, vendia, investia, recebia pagamentos, contratava e pagava os empregados, foi explodida em várias que compõem o mesmo grupo e executam, cada uma delas, uma dessas atividades, retirando de cada uma dessas ações o máximo de lucratividade e eficácia.

Um dos aspectos mais carentes do Código, nesse particular, diz respeito à responsabilidade.

Assim, temos que extrair da hermenêutica jurídica o máximo da técnica interpretativa para não deixar instalada a injustiça.

Por outro lado, não são poucas as vezes que, ante um ilícito, argumenta-se que não foi apresentada prova cabal, direta, como se o responsável pelo delito precisasse assinar documentos e praticamente confessar que ele é o responsável pelos fatos para poder ser responsabilizado. Neste viés, e no caso específico de planejamento tributário calcado em operações societárias sequenciais, cada fração do todo tem aparente legalidade, todavia o resultado de todas as operações é ilícito. É o que Marco Aurélio Greco observa quando afirma que não se deve olhar a fotografia, mas o filme.

No caso presente não entendo que estejamos presumindo a responsabilidade. Vejamos os fatos.

As empresas do grupo Boticário, comandadas em todo o tempo pelos sócios administradores Artur e Miguel, detentores da totalidade das ações, empreenderam operações societárias, criando empresa veículo para adquirir outras empresas do grupo e gerar um ágio decorrente da avaliação da rentabilidade futura dessas empresas adquiridas, sem movimentação financeira alguma, sem nenhum pagamento ou participação de terceiro.

Em pouco tempo, desfez essa empresa veículo (parcialmente) repassando o ágio falsamente gerado para cada uma das empresas adquiridas, passando a reduzir substancialmente o lucro real com o aproveitamento de despesas de amortização de ágio nas empresas adquiridas. Ou seja, o ágio amortizado diz respeito à rentabilidade futura dela mesma.

Como já vimos neste voto, o laudo que atribui valor absurdamente alto às empresas adquiridas com base em rentabilidade futura é absolutamente inconsistente, fundado em informações prestadas pelos próprios administradores (que são os dois sócios já nomeados e beneficiários da fraude) e os avaliadores não assumem absolutamente nenhuma responsabilidade pelos números apresentados.

A estes fatos soma-se a distribuição de valores altíssimos a título de juros sobre o capital próprio e lucros, como descreve a Fiscalização, sendo que pouco valor permaneceu nas empresas, sendo a maioria distribuído aos dois sócios.

Ante tudo isso, os Recorrentes alegam que não podem ser responsabilizados pelo 124, I, cujo teor é o seguinte:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

É claro que a aplicação do artigo não pode tornar inócuo o princípio contábil da entidade, haja vista que todos os sócios sempre terão interesse no fato gerador. Todavia, a

sua não aplicação sem exceções pode representar a inimputabilidade do mal feitor, deixando sempre livre aquele que não tem apenas o interesse econômico, mas tem todos os interesses relacionados às fraudes aplicadas.

Quanto ao 135, III do CTN, assim se apresenta *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

Várias foram as teses apresentadas quanto ao artigo: umas dizendo que a personalidade afastava a responsabilidade da empresa; outras que seria responsabilidade subsidiária; e, por fim, a que defende que a aplicação é de solidariedade. Entendo que esta última já está consolidada tanto no Judiciário quanto nos julgados administrativos.

Neste ponto, os Recorrentes pretendem que seja apontado qual o ato específico por eles praticados que pode ser enquadrado no artigo. Defendem que todos as atividades foram lícitas.

Descordo enfaticamente. O conjunto das ações, como foi tratado anteriormente, caracterizou uma fraude de grandes proporções, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa. Estamos tratando de um ágio de 193 milhões e isso não é uma fraude pequena, e foi comandada, capitaneada pelos dois sócios.

No meu entendimento, não é necessário, nesses casos, que se aponte um determinado ato, uma determinada ordem, uma determinada assinatura. Isso é reduzir os fatos, que se desencadearam em alguns anos, a um momento específico em que houve um ilícito. O ilícito aqui é o conjunto, a obra, arquitetada e capitaneada, como dito, pelos dois administradores.

E não se trata de presunção. O fatos estão comprovados. A direção da Empresa não é discutida ou contraditada. Quem tomou as decisões foram os dois dirigentes. O que se quer então? Afirmar que os dois foram enganados e que as operações foram feitas à revelia, que não queriam engordar seus cofres pessoais em milhões e milhões de reais, mas foram surpreendidos ao verem suas contas correntes?

Ainda que fosse essa a alegação, devo destacar que na jurisprudência tem prevalecido o entendimento de que, na aplicação do artigo 135, III, a responsabilidade decorre de dolo ou culpa por parte dos dirigentes. Vejamos:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 952762 SP 2007/0111235-5 (STJ) Data de publicação: 05/10/2007

*Ementa: TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE AUSÊNCIA DE PROVA DE **DOLO** OU **CULPA**-*

*REDIRECIONAMENTO – IMPOSSIBILIDADE. 1. O posicionamento pacífico desta Corte é no sentido de que o sócio somente deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com **dolo** ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. 2. In casu, não restou caracterizada prova de que os sócios tenham agido com **dolo** ou **culpa**, ou ainda que tenha havido dissolução irregular da sociedade. Agravo regimental improvido.*

Houve ato ilícito sob a responsabilidade dos dois sócios administradores quando comandaram operação fraudulenta de criação de ágio no intuito de reduzir irregularmente o tributo devido, assim, ambos são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário decorrente.

O caso, a meu ver, consubstancia, clara e inexoravelmente, abuso de direito, quando pretende-se afirmar que todas as ações isoladas foram lícitas. Nesse caso é evidente que o exercício desse suposto direito extrapolaria em muito os fins sociais e a boa fé, haja vista que a norma presente na Lei 9.532/97 (arts. 7º e 8º) jamais visaria acobertar a criação de falsos ágios, o que agride o seu fim social, além do que resta claro a presença de má fé ao se pretender usurpar o sentido da norma para obter benefícios financeiros diretos, como já ficou demonstrado em relação aos dois sócios administradores.

Finalmente, destaco que todos os atos societários foram assinados pelos administradores. Assim, considerando que o "filme", o conjunto de operações, constituiu um ilícito, por abuso de direito e todos os demais motivos apresentados neste voto, podemos considerar que esses atos suprem a suposta falta apontada pelos recorrentes.

Mantenho a sujeição passiva solidária dos dois sócios administradores.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO – DUPLA PENALIDADE SOBRE A MESMA SUPOSTA INFRAÇÃO - RECENTE ENTENDIMENTO SUMULADO PELO CARF (AC 2009)

O assunto já foi objeto de súmula do CARF, abaixo transcrita:

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.

No entanto, a alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Vejamos o texto:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A lei estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

A alteração legislativa operada afasta a vinculação com a súmula, uma vez que ela foi estabelecida sob a égide de outra norma jurídica.

Como se trata da aplicação de multas em relação a infrações distintas, não há óbice ao lançamento.

INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Sobre a alegada falta de previsão legal, entendo que a conjugação dos artigos 6º da Lei nº 7.689, de 1988, e 57 da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcritos, autoriza a referida alteração, impedindo que despesas fraudulentamente criadas alterem a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Lei nº 7.689, de 1988

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro 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)

Não tenho dúvidas de que a criação de despesas inexistentes influencia, também, a obtenção da base de cálculo da CSLL.

Assim, as despesas de ágio artificialmente criadas devem ser afastadas no cálculo da base tributável da referida contribuição.

DO INDEVIDO PROCEDIMENTO ADOTADO PELAS AUTORIDADES FISCAIS AO EFETUAR A GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

Não há que se negar a influência direta do julgamento no processo 10980.723835/2014-11 no saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Contudo, considerando o julgamento que manteve os autos de infração relativos àquele processo, consubstanciado no Acórdão nº 1302-002.631, desta Turma Ordinária, a compensação indevida deve ser mantida.

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Sobre a questão esta Turma já manifestou entendimento sobre a procedência da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Assim, reproduzo manifestação sobre o tema constante do processo 13896.721338/2013-36, da Relatoria da Conselheira Ester Marques Lins de Souza, que adoto como razão de decidir:

*Como cediço, os **débitos** de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.*

*O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).*

*Portanto, efetuado o lançamento tributário, de ofício, ou seja, constituído o **crédito tributário** a sua substância é o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada pelo descumprimento da norma legal, no presente caso, a denominada multa de ofício de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Sobre os juros de mora, o próprio art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o **crédito** não integralmente pago no vencimento, não podendo ser outro crédito senão àquele constituído nos termos do art.142 do CTN, ou seja, crédito tributário (objeto prestacional, representado em dinheiro) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).*

Dizer que a penalidade aplicada não integra o montante do crédito tributário não passa de um flagrante equívoco.

A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal (tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento,

mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.

Apesar disso, há quem argumente que, se do crédito a que se refere o caput do transcrito art. 161 do CTN constasse a multa de ofício, não haveria razão para mencionar nesse mesmo dispositivo “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Não é nenhuma novidade dizer que o CTN é recheado de repetições.

A verdade é que, não haveria necessidade de novamente constar no mencionado artigo 161 tal comando, porque a partir do lançamento surge o crédito, no entanto com o intuito de afastar os juros de mora outros argumentos poderiam advir no sentido de que tendo sido aplicada a penalidade não seria cabível a aplicação dos juros de mora porque a “penalidade” seria em substituição de outros encargos etc..

Ora, a caracterização da mora dá-se de direito, e, não depende sequer que o sujeito passivo seja interpelado com o auto de infração. Não sendo o valor devido integralmente pago até o vencimento, o crédito deve ser acrescido de juros de mora.

Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.

É certo que tivemos no passado dispositivos legais (art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art.84 da Lei nº 8981/95) que deixaram dúvidas quanto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A interpretação literal decorrente da mencionada legislação era no sentido de que pela redação das leis mencionadas os juros deveriam incidir apenas sobre os tributos e contribuições, não autorizando, pois, a exigência dos juros de mora sobre outros débitos sem a natureza jurídica de tributo.

No entanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, é possível mudar de paradigma para concluir que, com apoio no artigo 61 e seu § 3º, restou explícito ser cabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, cujos fatos geradores (descumprimento da norma legal) ocorrerem a partir de 01/01/1997, vejamos:

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação

específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

(Grifei)

Sobre o vencimento da multa de ofício lançada, depreende-se dos autos de infração que a multa de ofício tem prazo para pagamento, qual seja, trinta dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo. Ora, se os juros moratórios a que se refere o § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, infere-se que incidem sobre a multa de ofício não paga no prazo de trinta dias após a ciência do lançamento pelo autuado.

O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente) prevê a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre o crédito tributário formalizado, 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 que demonstra claramente a imbricação com o art.161 do CTN e com o artigo 61, § 3º da mesma Lei nº 9.430/96, desnecessário seria repetir que nos casos da multa de ofício de que trata o artigo 44 da mesma lei também deverão incidir os juros de mora.

*Feitas as considerações acima e no contexto de uma interpretação sistemática, é forçoso concluir que ao teor do art.161 do CTN, bem como dos artigos 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de **débitos** para com a União, incidem tanto sobre os tributos quanto sobre a multa de ofício, os juros de mora com base na taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.*

Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.

Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento, conforme fixado na Portaria MF nº 370 de 23-12-88, verbis:

I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de

contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.

II. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Nesse sentido traz-se à lume excerto do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares quando do julgamento, pela 2ª. Turma do TRF4, da AC 2005.72.01.000031-1/SC, em 2006 (Leandro Paulsen, Direito Tributário, 9ª ed., Livraria do Advogado, pág. 1028), ipsi litteris:

“...tanto a multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. Tampouco há falar em violação da estrita legalidade ...O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.”

Com efeito, é legítima a exigência de juros de mora tanto sobre os débitos lançados como da respectiva multa de ofício, não pagos no vencimento, calculados pela taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao dos respectivos vencimentos dos prazos até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, conforme determinação legal expressa.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nos seguintes Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscal desse Egrégio Conselho Administrativo:

ACÓRDÃO nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

ACÓRDÃO nº 9101002.501-1ª Turma, julgado em 12/12/2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

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.

Assim, considero correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, afasto a preliminar de decadência, nego provimento aos recursos voluntários, mantendo integralmente o lançamento, bem como a responsabilidade solidária dos sócios administradores Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grymbaum.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filhos - Relator