



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10903.720018/2015-04
Recurso Embargos
Acórdão nº 1301-006.313 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Embargante CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2020

EMBARGOS. DEVER DE SE PRONUNCIAR.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, acolher os presentes embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo, para suprir as omissões apontadas nos itens 1 e 2 do Despacho de Admissibilidade (e-fls. 4289 e ss), sem efeitos infringentes, nos termos deste voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos do sujeito passivo ao acórdão nº 1301-002.918, integrado pelo acórdão nº 1301-004.118 desta 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF opostos e admitidos parcialmente no que trata de alegação de omissão. Assim relatou e decidiu a presidência da Turma (e-fls. 4289 e ss):

Trata-se de exame de admissibilidade dos embargos opostos pelo sujeito passivo em epígrafe.

Afirma a embargante que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao prolatar o acórdão n.º 1301-002.918, integrado pelo acórdão n.º 1301-004.118, incorreu nos seguintes vícios:

- a) omissão quanto ao disposto no artigo 22 da Lei n.º 12.973/2014 - argumento relevante e autônomo para infirmar a conclusão do julgamento - orientação não consolidada no momento da transação que gerou o ágio;
- b) omissão quanto à aplicação retroativa das normas da CVM, do CFC e os CPCs que supostamente vedavam o reconhecimento do “ágio interno”;
- c) omissão quanto ao item A.11 do recurso voluntário - inaplicabilidade do artigo 299 do RIR/99; e
- d) omissão quanto aos itens A.3 e A.3.1 do recurso voluntário - inovação trazida pela DRJ (*step transactions*).

Os embargos foram opostos antes de encerrado o prazo de 5 (cinco) dias da ciência do acórdão que julgou os embargos da Fazenda Nacional, logo, são tempestivos. Ademais, foram opostos por parte legítima, qual seja, o próprio sujeito passivo, por meio de procurador regularmente constituído.

Feito o relato, passo, a seguir, ao exame da presença dos demais pressupostos para admissibilidade dos embargos, nos termos dos arts. 65 e 66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

1) DA PRIMEIRA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO

No item III.1 de seus embargos a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

III.1 - DA OMISSÃO NO V. ACÓRDÃO EMBARGADO QUANTO AO DISPOSTO NO ARTIGO 22 DA LEI Nº 12.973/2014 - ARGUMENTO RELEVANTE E AUTÔNOMO PARA INFIRMAR A CONCLUSÃO DO JULGAMENTO - ORIENTAÇÃO NÃO CONSOLIDADA NO MOMENTO DA TRANSAÇÃO QUE GEROU O ÁGIO

No Recurso Voluntário da Embargante, mais especificamente no Item A.10, foi trazida para discussão nos presentes autos a possibilidade de *amortização de ágio* apurado em operações com “*partes dependentes*” até a publicação da Lei n.º 12.973/2014. Segundo consta no referido recurso, caso o entendimento da Turma Julgadora deste E. CARF fosse pela a presença de “ágio interno” no caso concreto, seria necessário que essa mesma E. Turma enfrentasse o fato de que somente após a entrada em vigor da referida lei é que a *amortização de ágio* nessas condições passou a ser expressamente vedada pelo ordenamento jurídico para fins fiscais, em observância ao seu artigo 22, que assim dispõe:

(...)

Entretanto, o v. acórdão recorrido **em nenhum momento enfrentou o disposto no artigo 22 da Lei nº 12.973/2014**. Em leitura ao acórdão ora embargado, verifica-se que o entendimento pela manutenção da infração quanto ao ágio envolvendo a empresa G&K, decorreu pela presença de partes dependentes na transação e pela ausência de dispêndio / desembolso. Todavia, ao considerar se tratar de um ágio gerado entre partes dependentes, de fato, **em nenhum momento**, o acórdão recorrido enfrentou o **argumento autônomo** e de extrema relevância para o deslinde do feito, acerca do **disposto na Lei nº 12.973/14**. Ou seja, não houve qualquer menção à aludida legislação, que somente veio trazer

vedação expressa para dedutibilidade do *ágio* nessas condições, a partir de janeiro de 2015.

Tal *omissão* prejudica a análise da tese de que, ainda que se afaste a participação de um terceiro independente (Fundo IGP) na operação, como de fato ocorreu no caso concreto, o *ágio* interno, assim considerado pelo v. acórdão embargado, não era vedado à época dos fatos. Tal *omissão*, de suma importância para a matéria em julgamento, se não apreciada por este E. CARF, estará, inclusive, inviabilizando eventual divergência para fins de futuro Recurso Especial, por parte da Embargante sobre tal aspecto.

(...)

O enfrentamento da questão mostra-se fundamental no caso concreto, uma vez que se não havia, à época da operação e da amortização do “*ágio interno*”, **vedação legal expressa neste sentido**, não há como sustentar que a necessidade de partes independentes na transação seria essencial para o reconhecimento do *ágio* apurado.

E, exatamente por conta disso, **este E. CARF**, em outras situações como a presente, diferentemente do ocorrido no caso concreto, em que houve total **omissão a esse argumento autônomo e de extrema importância no enfrentamento da matéria e da aplicação da legislação tributária**, tratou de se **manifestar expressamente** acerca da **aplicação da Lei nº 12.973/14** em casos de *ágio* interno, a exemplo do que ocorreu nos autos do **Processo Administrativo nº 19515.722444/2013-51 (Acórdão nº 1302- 001.977)** onde deu-se provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Vejamos:

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente que o acórdão embargado deixou de se pronunciar sobre ponto acerca do qual deveria tê-lo feito, qual seja, o argumento contido no item A.10 do recurso voluntário de acordo com o qual, à época em que ocorreram os fatos geradores do IRPJ e da CSLL objeto do presente processo (anos-calendários de 2010 a 2013), a legislação então vigente não vedava a amortização do *ágio* interno, algo que somente passou a ser vedado com o advento do art. 22 da Lei nº 12.973.2014. Alega ainda a embargante que tal argumento é autônomo, e cita o acórdão nº 1302- 001.977, que teria acolhido essa tese.

Pois bem, ao menos neste preliminar exame de admissibilidade de embargos, entendo que a embargante logrou êxito em demonstrar a *omissão* alegada.

De fato, no item A.10 de seu recurso voluntário (e-fl. 3496 e ss.) a ora embargante argumentou que a amortização do *ágio* gerado internamente somente passou a ser vedada após o advento do art. 22 da Lei nº 12.973.2014, que é posterior aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL ora sob exame.

Por sua vez, tal como alegado pela embargante, não encontrei no acórdão recorrido manifestação da Turma acerca desse argumento.

E embora o órgão julgador não esteja obrigado a se manifestar sobre todas as alegações suscitadas pelas partes, somente poderá assim proceder acaso já possua razão suficiente para sustentar autonomamente a sua decisão.

E esse, a princípio, não é o caso, pois se o mencionado argumento houvesse sido apreciado, a Turma, em tese, poderia tê-lo acolhido, algo que alteraria o resultado do julgamento registrado no acórdão embargado.

2) DA SEGUNDA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO

No item III.2 de seus embargos a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

III.2 - DA OMISSÃO QUANTO A APLICAÇÃO RETROATIVA DAS NORMAS DA CVM, DO CFC E OS CPCs QUE SUPOSTAMENTE VEDAVAM O RECONHECIMENTO DO “ÁGIO INTERNO” (ITEM A.5 DO RECURSO VOLUNTÁRIO DE 2018):

Tal como a Embargante abordou em seu Recurso Voluntário (Item A.5), à época das reorganizações societárias envolvendo a Embargante, a figura do “ágio interno” era totalmente desconhecida da legislação contábil, sendo a expressão objeto de severas críticas inclusive por estudiosos da Ciência Contábil de renome internacional, tal como o Prof. Eliseu Martins, que avaliou a operação em questão através de *parecer específico* (Doc. 16 anexo à Impugnação), o qual, frise-se, em momento algum foi levado em consideração seja pela DRJ seja até mesmo pelo v. *acórdão embargado*.

De fato, no que toca ao **ágio G&K**, em 18 de dezembro de 2006, data da operação de *incorporação das ações* da Embargante, **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 quanto as suas consequências para fins *tributários*. Ou seja, diferentemente do que alegaram as *autoridades fiscais*, tal como a Cálamo defendeu em seu Recurso Voluntário, as normas

Como bem descreveu a Embargante à exaustão em seu recurso, a norma que, de fato, passou a dispor e a regular o ágio gerado internamente só veio a integrar o Direito Contábil Societário muito tempo após as operações em questão, **mais precisamente em 5 de novembro de 2010, quando da aprovação do CPC nº 04/10**, porém sem *efeitos tributários* até o advento da Lei nº 12.973/2014. Assim, admitindo-se por hipótese que o caso concreto trata-se de ágio interno (tal como entendeu o v. *acórdão embargado*), uma simples análise da evolução da legislação no tempo, deixava **absolutamente claro que, até 2010, não havia vedação nas normas contábeis para o reconhecimento do ágio gerado internamente como um ativo** e mais: a legislação tributária, mesmo com o advento do CPC 04/2010, sempre permitiu a amortização desse ágio para fins fiscais, conforme expressamente autorizava a Lei nº 9.532/97.

Fato é que, mantendo o entendimento das *autoridades fiscais* de que o **ágio da G&K** seria um ágio gerado entre empresas do mesmo Grupo, sem reconhecimento econômico e contábil, nos termos da orientação da CVM e CPC, ao aplicar também as razões de decidir em outros julgados, verifica-se que a referida decisão, em momento algum, levou em consideração o argumento (até mesmo que fosse para afastá-lo), de que as normas expedidas pelos órgãos regulamentares (i.e. CPC, CFC e CVM), **não poderiam ser aplicadas retroativamente no caso de operações vivenciadas em 2006**, tampouco levou em consideração o que dispunha o *parecer técnico* do Prof. Eliseu Martins anexo aos autos (**Doc. 16 anexo à Impugnação**).

Pois bem. Nota-se que trata-se de uma questão de interpretação da legislação até então vigente na data das operações que fundamentaram o ágio apurado pela G&K (2006). A análise desse aspecto trazido no Recurso Voluntário (**Item A.5**), **especialmente com relação ao seu aspecto temporal (vigência)** é de suma importância, ainda que se parta, com todo respeito, da equivocada *premissa* de que normas de natureza contábil possam se sobrepor às normas de natureza tributária para fins de apuração do lucro tributável, tal como entendeu o v. *acórdão embargado*. Assim, a relevância dessa análise se dá ao fato de que, caso de fato ela ocorresse, **não teria como se manter a autuação quanto ao ágio da G&K por ausência de fundamentação legal** que vedasse o aproveitamento desse ágio pelo Grupo Boticário.

Em sendo assim, considerando que esse argumento por si só **seria suficiente para levar ao cancelamento integral do presente auto de infração, é fato que o mesmo precisa ser enfrentado, não podendo deixar de ser levado em consideração no caso concreto.** Diante disso, absolutamente cabíveis os presentes Embargos de Declaração para que o v. *acórdão embargado* analise o **Item A.5** do Recurso Voluntário da Embargante, assim como o *parecer técnico* anexo (**Doc. 16 anexo à Impugnação**), **indicando, expressamente, qual era a norma vigente em 2006 que vedava o reconhecimento e o aproveitamento do suposto ágio interno** pelo Grupo Boticário no caso da incorporação de ações da G&K.

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente que o acórdão embargado deixou de se pronunciar sobre ponto acerca do qual deveria tê-lo feito, qual seja, o argumento contido no item A.5 do recurso voluntário de acordo com o qual, em 2006, ano em que foi realizada a operação da qual surgiu o ágio interno objeto do presente processo, ainda não existiam no mundo jurídico as normas expedidas pelo CFC, pela CVM e pelo CPC que passaram a vedar a sua amortização, daí porque essas normas não podem ser aplicadas retroativamente.

Pois bem, ao menos neste preliminar exame de admissibilidade de embargos, entendo que a embargante logrou êxito em demonstrar a omissão alegada.

De fato, no item A.5 de seu recurso voluntário (e-fl. 3463 e ss.) a ora embargante argumentou, com base em parecer da lavra do Prof. Eliseu Martins, que *"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 comuns no Brasil, mas não antes disso"*, e que *"nem mesmo o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, da CVM invocado pelas autoridades fiscais e pelo acórdão recorrido pode ser considerado para rejeitar os efeitos fiscais de um ágio apurado em 18/12/06"*.

Por sua vez, tal como alega a embargante, não encontrei no acórdão recorrido manifestação da Turma acerca do argumento segundo o qual as normas sobre amortização de ágio interno previstas no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e no Pronunciamento Técnico CPC 18, aprovado pela CVM e pelo CFC, não poderiam retroagir para afastar a amortização de ágio gerado no ano de 2006.

E embora o órgão julgador não esteja obrigado a se manifestar sobre todas as alegações suscitadas pelas partes, somente poderá assim proceder acaso já possua razão suficiente para sustentar autonomamente a sua decisão.

E esse, a princípio, não é o caso, pois se o mencionado argumento houve sido apreciado, a Turma, em tese, poderia tê-lo acolhido, algo que alteraria o resultado do julgamento registrado no acórdão embargado.

3) DA TERCEIRA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO

No item III.3 de seus embargos a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

III.3 - DA OMISSÃO DO V. ACÓRDÃO OCORRIDO QUANTO AO ITEM A.11 DO RECURSO VOLUNTÁRIO - INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 299 DO RIR/99

No que se refere à aplicabilidade ou não do artigo 299 do antigo RIR/99 ao caso concreto, para fins de dedutibilidade das despesas com amortização do ágio, fundamento este utilizado pelas autoridades fiscais para realizar a autuação fiscal em questão, a Embargante, no item A.11 do seu Recurso Voluntário, demonstrou

que de forma alguma poderia se aplicar os conceitos definidos no artigo 299 do antigo RIR/99 ao caso concreto, porquanto tal norma estabelece as regras gerais para a dedutibilidade das despesas, não podendo, por óbvio, se sobrepor à norma específica que trata sobre a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio, prevista no artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99. Nesse item a Embargante demonstrou que a norma específica deve prevalecer sobre a norma geral, ou seja, demonstrou que deveria ser observado o *princípio da especialidade*.

Ocorre que o acórdão ora embargado, ao manter parcialmente o lançamento para o ágio envolvendo a empresa G&K, deixou de enfrentar a questão, a qual, i. Conselheiros, merece atenção expressa por ser um dos principais fundamentos da autuação (enquadramento legal absolutamente equivocado).

A não apreciação desse tópico, também inviabiliza a futura interposição de Recurso Especial para a CSRF pela ora Embargante, fato este que impede o seu inquestionável direito de ter a questão apreciada pela referida Câmara Superior. Assim, não há dúvidas de que tal omissão também justifica o cabimento e acolhimento do presente recurso, de forma que a matéria seja expressamente enfrentada por essa C. Turma Julgadora.

(...)

Neste ponto não assiste razão à embargante.

Embora no item A.11 de seu recurso voluntário (e-fl. 3501 e ss.) a ora embargante tenha argumentado sobre a inaplicabilidade da regra geral de dedutibilidade de despesas prevista no art. 299 do RIR/99, alegando que no caso de ágio aplicar-se-ia a regra especial estabelecida no art. 386 do mesmo Regulamento, o fato é que a Turma manifestou expresso entendimento de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, c/c o Ofício circular CVM SNC/SEP nº 1/2007, não autorizam a dedução de despesa referente à amortização de ágio gerado internamente (e-fls. 3813/ 3827).

Em assim sendo, não ocorreu omissão acerca de ponto sobre o qual deveria haver se pronunciado a Turma, pois aqui o Colegiado já possuía razão suficiente para sustentar a sua decisão, qual seja, que as normas acima referidas, por si só, não autorizam a dedução de despesas com ágio interno.

4) DA QUARTA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO

No item III.4 de seus embargos a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

III.4 - DA OMISSÃO QUANTO AOS ITENS A.3 e A.3.1 DO RECURSO VOLUNTÁRIO PELO ACÓRDÃO EMBARGADO - INOVAÇÃO TRAZIDA PELA DRJ (STEP TRANSACTIONS)

No Item A.3 e A.3.1 do Recurso Voluntário da Embargante, ela trouxe um tópico acerca de uma acusação que foi objeto de inovação pelo acórdão da DRJ (já que em nenhum momento essa acusação foi argumentada pela fiscalização em todo o Termo de Verificação Fiscal - TVF), qual seja: a existência de *step transactions* (“operações estruturadas em sequência”).

Nesse sentido, considerando que foi uma acusação trazida tão somente pela decisão de primeira instância (DRJ), não sendo objeto dos argumentos das próprias autoridades fiscais, a Embargante requereu a desconsideração da mesma por este E. CARF, uma vez que tal acusação poderia dar conotação distinta e irreal acerca do que efetivamente aconteceu no caso concreto.

Entretanto, sobre o *pedido de desconsideração* pela Embargante dessa **acusação inovadora** trazida somente pela DRJ, **o acórdão ora embargado foi totalmente**

omisso. E, por ser uma acusação grave, a qual só foi introduzida pela DRJ – frise-se, não fazendo parte das argumentações das próprias autoridades fiscais, responsáveis pela apuração de todos os fatos, necessário que seja suprida a **omissão** ora apontada por este E. CARF. Ou seja, a questão precisa ser expressamente analisada por este E. CARF, de forma que o pedido de descon sideração dessa acusação seja efetivamente enfrentado e afastado, uma vez que, se fosse aplicável, as próprias autoridades fiscais já teriam colacionado tal argumentação quando da lavratura desse auto de infração, o que não ocorreu!

Todavia, ao ser sanada a omissão em questão e, se por uma remota hipótese, o argumento não for descon siderado por este E. CARF, como requerido pela Embargante no **item A.3 do seu Recurso Voluntário**, são cabíveis também os presentes aclaratórios para que as alegações de defesa da Recorrente quanto a **inexistência de step transactions** no caso concreto, contidas no **item A.3.1 do seu Recurso Voluntário**, sejam igualmente apreciadas, de forma que a Embargante não seja prejudicada na correta interpretação dos fatos por ela vivenciados no caso concreto.

(...)

Também neste ponto não assiste razão à embargante.

No item A.3 e A.3.1 de seu recurso voluntário (e-fl. 3449 e ss.) a ora embargante pediu que o CARF descon siderasse o argumento contido na decisão da DRJ referente às *step transactions*, pois tratar-se-ia de argumento "inovador".

Pois bem, embora não tenha se pronunciado expressamente sobre esse pedido, o fato é que o acórdão embargado efetivamente descon siderou, tal como pedido pela recorrente, o argumento referente às *step transactions*, e manteve por outros fundamentos a glosa das despesas com amortização do ágio interno (e-fls. 3813/ 3827).

Em assim sendo, não ocorreu omissão acerca de ponto sobre o qual deveria haver se pronunciado a Turma, pois aqui o Colegiado já possuía razão suficiente para sustentar a sua decisão, qual seja, que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, c/c o Ofício circular CVM SNC/SEP nº 1/2007, não autorizam a dedução de despesas com amortização de ágio interno.

5) CONCLUSÃO

Tendo em vista o exposto, e nos termos dos arts. 65 e 66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, ADMITO PARCIALMENTE os presentes embargos opostos pelo sujeito passivo, para:

- a) submeter à apreciação da Turma as alegações de omissão tratadas nos itens 1 e 2 deste despacho;
- b) rejeitar, em caráter definitivo, as alegações de omissão tratadas nos itens 3 e 4 deste despacho.

Nos termos do art. 49, § 5º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, encaminhem-se os autos para sorteio entre os Conselheiros da Turma, uma vez que o Relator e o Redator do acórdão embargado não mais fazem parte deste Colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior

Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara

Fl. 8 do Acórdão n.º 1301-006.313 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10903.720018/2015-04

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Assim decidiu o acórdão n.º 1301-002.918 (e-fls. 3784 e ss), integrado pelo acórdão n.º 1301-004.118 (e-fls. 3949 e ss) desta 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF :

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de decadência e a preliminar de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos: (i) em relação ao ágio gerado na G&K, dar provimento parcial aos recursos voluntários para reduzir a multa de ofício para 75% e excluir os coobrigados do pólo passivo da obrigação tributária; (ii) em relação ao ágio gerado na KRGR, dar provimento aos recursos voluntários para cancelar a exigência e excluir os coobrigados do polo passivo da obrigação tributária; (iii) afastar a incidência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa. Vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Ângelo Antunes Nunes que votaram por negar provimento aos recursos voluntários, e o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votou por negar provimento em relação ao ágio G&K, e, em relação ao ágio KRGR, por dar provimento parcial aos recursos voluntários para reduzir a multa para 75% e excluir os coobrigados do pólo passivo da obrigação tributária. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram por dar provimento parcial em maior extensão para também obstar a incidência de juros sobre a multa de ofício, tese vencida também por maioria de votos, sendo designado redator do voto vencedor sobre o tema o Conselheiro Roberto Silva Junior.

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.
EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

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

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas consequências fiscais.

(...)

Omissão quanto ao disposto no artigo 22 da Lei nº 12.973/2014

Afirma a embargante que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao prolatar o acórdão n.º 1301-002.918, integrado pelo acórdão n.º 1301-004.118, incorreu em omissão quanto ao disposto no artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 - argumento trazida pela

Recorrente e que seria relevante e autônomo para infirmar a conclusão do julgamento - orientação legal que acredita não estava consolidada no momento da transação que gerou o ágio na G&K. Assim dispôs a Embargante, defendendo que a decisão embargada não enfrentou a afirmação no recurso voluntário de que somente após a entrada em vigor Lei nº 12.973/2014 é que a amortização de ágio interno passou a ser expressamente vedada pelo ordenamento jurídico para fins fiscais.

III.1 - DA OMISSÃO NO V. ACÓRDÃO EMBARGADO QUANTO AO DISPOSTO NO ARTIGO 22 DA LEI Nº 12.973/2014 - ARGUMENTO RELEVANTE E AUTÔNOMO PARA INFIRMAR A CONCLUSÃO DO JULGAMENTO - ORIENTAÇÃO NÃO CONSOLIDADA NO MOMENTO DA TRANSAÇÃO QUE GEROU O ÁGIO

No Recurso Voluntário da Embargante, mais especificamente no Item A.10, foi trazida para discussão nos presentes autos a possibilidade de *amortização de ágio* apurado em operações com “*partes dependentes*” até a publicação da Lei nº 12.973/2014. Segundo consta no referido recurso, caso o entendimento da Turma Julgadora deste E. CARF fosse pela presença de “*ágio interno*” no caso concreto, seria necessário que essa mesma E. Turma enfrentasse o fato de que somente após a entrada em vigor da referida lei é que a *amortização de ágio* nessas condições passou a ser expressamente vedada pelo ordenamento jurídico para fins fiscais, em observância ao seu artigo 22, que assim dispõe:

(...)

Entretanto, o v. acórdão recorrido em nenhum momento enfrentou o disposto no artigo 22 da Lei nº 12.973/2014. Em leitura ao acórdão ora embargado, verifica-se que o entendimento pela manutenção da infração quanto ao ágio envolvendo a empresa G&K, decorreu pela presença de partes dependentes na transação e pela ausência de dispêndio / desembolso. Todavia, ao considerar se tratar de um ágio gerado entre partes dependentes, de fato, em nenhum momento, o acórdão recorrido enfrentou o argumento autônomo e de extrema relevância para o deslinde do feito, acerca do disposto na Lei nº 12.973/14. Ou seja, não houve qualquer menção à aludida legislação, que somente veio trazer vedação expressa para dedutibilidade do *ágio* nessas condições, a partir de janeiro de 2015.

Tal *omissão* prejudica a análise da tese de que, ainda que se afaste a participação de um terceiro independente (Fundo IGP) na operação, como de fato ocorreu no caso concreto, o ágio interno, assim considerado pelo v. acórdão embargado, não era vedado à época dos fatos. Tal omissão, de suma importância para a matéria em julgamento, se não apreciada por este E. CARF, estará, inclusive, inviabilizando eventual divergência para fins de futuro Recurso Especial, por parte da Embargante sobre tal aspecto.

(...)

O enfrentamento da questão mostra-se fundamental no caso concreto, uma vez que se não havia, à época da operação e da amortização do “*ágio interno*”, **vedação legal expressa neste sentido**, não há como sustentar que a necessidade de partes independentes na transação seria essencial para o reconhecimento do ágio apurado.

E, exatamente por conta disso, **este E. CARF**, em outras situações como a presente, diferentemente do ocorrido no caso concreto, em que houve total omissão a esse argumento autônomo e de extrema importância no enfrentamento da matéria e da aplicação da legislação tributária, tratou de se manifestar expressamente acerca da aplicação da Lei nº 12.973/14 em casos de ágio interno, a exemplo do que ocorreu nos autos do *Processo Administrativo nº 19515.722444/2013-51 (Acórdão nº 1302-001.977)* onde deu-se provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Vejamos :

(...)

As razões que embasaram o entendimento da decisão recorrida de que o ágio interno (ágio envolvendo a empresa G&K, sabendo que as operações que resultaram na constituição dos ágios discutidos nos autos ocorreram de 2006 a 2008, e-fl. 3347) não poderia ser deduzido no cálculo de lucro real tiveram suporte nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e artigos 385 e 386 do RIR/99 (dispositivos legais anteriores à edição do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 e às normas da CVM, do CFC e os CPCs). Em resumo : a) “o ágio (dedutível) é derivado de uma aquisição entre terceiros independentes, e não gerado em consequência de transação intragrupo, visto que não há a transferência da titularidade, isto é, no final da transação as empresas ainda estariam sob um controle comum”; e b) “para que se possa falar em ÁGIO, é necessário verificar se, efetivamente, houve AQUISIÇÃO de participação societária; se essa aquisição teve um CUSTO, isto é, teve um “preço”, um “valor”, de modo a exigir um sacrifício de ativo; e se esse CUSTO representou “preço”, “valor”, “sacrifício de ativo” de qualquer natureza, superior ao das quotas ou ações adquiridas segundo o espelhado em seu patrimônio contábil.”.

Nos termos do voto vencedor:

As incessantes referências às ocorrências de ágio interno, ágio de si próprio, artificialismo, ágio entre partes relacionadas, etc., só têm relevância em termos tributários na situação em que se observa que o “ágio” objeto de amortização e dedução do resultado fiscal não se amolda ao conceito de “custo de aquisição” referenciado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

No caso vertente, a indagação é exatamente a seguinte: afinal, qual o custo (sacrifício econômico, no dizer do ato decisório recorrido) que justifica a constituição do ágio?

Como tive a oportunidade de registrar na apreciação de situações análogas, é certo que não cabe à Administração Tributária imiscuir-se nas decisões tomadas em âmbito privado por Grupo Econômico de qualquer natureza.

Contudo, quando tais decisões resultam em significativo abalo no fluxo de recolhimento de tributos, deve a autoridade tributária envidar esforços para, no exercício da sua atividade fiscalizadora, verificar se os procedimentos com repercussão tributária porventura adotados encontram-se em conformidade com a lei de regência.

Na situação ora analisada, a constituição da empresa G&K HOLDING S/A para incorporar as ações da fiscalizada, pelo valor atualizado, transformando-a em sua subsidiária integral, trouxe significativa redução de tributos, eis que de tal processo fez emergir um ágio que nada mais representa que a própria “mais valia” da sociedade cujas ações foram objeto de incorporação.

Como dito, quando se constata que a glosa empreendida pela autoridade fiscal tem por fundamento o denominado ÁGIO INTERNO, mas, resta verificado que a autoridade fiscal descortina sob esse manto a existência de uma ação deliberada de “criar” uma despesa por meio de um conjunto de reorganizações societárias, sem qualquer desembolso, orquestradas dentro de um grupo de empresas submetidas ao mesmo comando, efetivamente não se pode admitir a sua dedutibilidade, eis que totalmente desvirtuada a norma tributária autorizadora.

Do ponto de vista tributário, o ágio não deve provocar efeito de qualquer natureza, ou seja, a neutralidade fiscal é a regra. Assim, quando se admite a sua dedução, é vital a existência de um custo que se contrapõe a um lucro, resultando disso a ausência de efeitos tributários. Obviamente, quando não se tem custo, não se pode falar em despesa com amortização.

Não resta dúvida de que, quando o art. 386 do RIR/99 fala em “participação societária adquirida”, fica evidente, ao se interpretar em conjunto com o art. 385 do mesmo diploma regulamentar, que se trata de participação societária em relação a qual se pode atribuir um custo de aquisição, que deverá ser desdobrado.

A amortização de ágio interno que não corresponde a custo incorrido, indubitavelmente não se inclui na hipótese descrita na norma autorizadora da dedutibilidade;

Por entender que se aplicam ao caso presente, reproduzo, abaixo, argumentos expendidos nos autos do processo administrativo no 10880.721826/201081, do qual fui o relator.

... um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível.

A contrario sensu, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada pelo Grupo Econômico do qual faz parte, fez refletir no ativo de uma HOLDING constituída há pouco mais de vinte dias, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada em curto espaço de tempo e sem despendar um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

O que salta aos olhos é que a intenção da Recorrente foi, em que pese os supostos motivos declarados, fazer surgir um ágio para, a partir da consequente redução da incidência tributária, propiciar ganhos para os seus acionistas.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão a que chegou a Fiscalização, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almejou beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição investimento.

Ou seja, não há referência expressa ao artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 no voto vencedor do acórdão embargado. Infiro que a decisão embargada entendeu que antes mesmo da edição deste dispositivo já havia disposição legal (nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e artigos 385 e 386 do RIR/99) proibindo o aproveitamento da dedução de ágio interno.

O recurso voluntário afirma que não havia disposição expressa desta proibição, previsão só trazida pelo artigo 22 da Lei nº 12.973/2014. Entendo que o acórdão embargado deveria ter sido mais claro em sua conclusão.

Preceitua o art. 65 do RicarF que (entre outras hipóteses) cabem embargos de declaração “quando for omitido ponto no acórdão sobre o qual deveria pronunciar-se a turma”.

Desta forma, voto por admitir os presentes embargos opostos pelo sujeito passivo, a fim de que se adicione a afirmação de que a vedação da utilização do chamado “ágio interno” destacada pelo disposto no artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 já fazia parte do ordenamento

jurídico, pois mesmo antes da edição deste dispositivo já havia disposição legal (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e art. 386 do RIR/99) proibindo (mesmo que não expressamente) o aproveitamento da dedução de ágio interno.

Omissão quanto à aplicação retroativa das normas da CVM, do CFC e os CPCs

Afirma a embargante que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao prolatar o acórdão nº 1301-002.918, integrado pelo acórdão nº 1301-004.118, incorreu em omissão quanto à sua afirmação de que as normas expedidas pelos órgãos regulamentares (i.e. CPC, CFC e CVM), não poderiam ser aplicadas retroativamente no caso de operações vivenciadas em 2006, tampouco levou em consideração o que dispunha o *parecer técnico* do Prof. Eliseu Martins. Aduz que seu argumento seria relevante e autônomo para infirmar a conclusão do julgamento - acredita que a orientação legal que proibia o ágio interno não estava consolidada no momento da transação que gerou o ágio na G&K. Ou seja, dispôs a Embargante, defendendo que a decisão embargada não enfrentou a afirmação no recurso voluntário de que à época das reorganizações societárias envolvendo a Embargante, a figura do “ágio interno” era totalmente desconhecida da legislação contábil e que somente após a entrada em vigor Lei nº 12.973/2014 é que a amortização de ágio interno passou a ser expressamente vedada pelo ordenamento jurídico para fins fiscais. Assim dispôs o Despacho de Admissibilidade dos Embargos de Declaração:

2) DA SEGUNDA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO

No item III.2 de seus embargos a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

III.2 - DA OMISSÃO QUANTO A APLICAÇÃO RETROATIVA DAS NORMAS DA CVM, DO CFC E OS CPCs QUE SUPOSTAMENTE VEDAVAM O RECONHECIMENTO DO “ÁGIO INTERNO” (ITEM A.5 DO RECURSO VOLUNTÁRIO DE 2018):

Tal como a Embargante abordou em seu Recurso Voluntário (Item A.5), à época das reorganizações societárias envolvendo a Embargante, a figura do “ágio interno” era totalmente desconhecida da legislação contábil, sendo a expressão objeto de severas críticas inclusive por estudiosos da Ciência Contábil de renome internacional, tal como o Prof. Eliseu Martins, que avaliou a operação em questão através de *parecer específico* (Doc. 16 anexo à Impugnação), o qual, frise-se, em momento algum foi levado em consideração seja pela DRJ seja até mesmo pelo v. *acórdão embargado*.

De fato, no que toca ao **ágio G&K**, em 18 de dezembro de 2006, data da operação de *incorporação das ações* da Embargante, **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 quanto as suas consequências para fins *tributários*. Ou seja, diferentemente do que alegaram as *autoridades fiscais*, tal como a Cálamo defendeu em seu Recurso Voluntário, as normas

Como bem descreveu a Embargante à exaustão em seu recurso, a norma que, de fato, passou a dispor e a regular o ágio gerado internamente só veio a integrar o Direito Contábil Societário muito tempo após as operações em questão, mais precisamente em 5 de novembro de 2010, quando da aprovação do CPC nº 04/10, porém sem *efeitos tributários* até o advento da Lei nº 12.973/2014. Assim, admitindo-se por hipótese que o caso concreto trata-se de ágio interno (tal como entendeu o v. *acórdão embargado*), uma simples análise da evolução da legislação no tempo, deixava absolutamente claro

que, até 2010, não havia vedação nas normas contábeis para o reconhecimento do ágio gerado internamente como um ativo e mais: a legislação tributária, mesmo com o advento do CPC 04/2010, sempre permitiu a amortização desse ágio para fins fiscais, conforme expressamente autorizava a Lei nº 9.532/97.

Fato é que, mantendo o entendimento das *autoridades fiscais* de que o **ágio da G&K** seria um ágio gerado entre empresas do mesmo Grupo, sem reconhecimento econômico e contábil, nos termos da orientação da CVM e CPC, ao aplicar também as razões de decidir em outros julgados, verifica-se que a referida decisão, em momento algum, levou em consideração o argumento (até mesmo que fosse para afastá-lo), de que as normas expedidas pelos órgãos regulamentares (i.e. CPC, CFC e CVM), não poderiam ser aplicadas retroativamente no caso de operações vivenciadas em 2006, tampouco levou em consideração o que dispunha o *parecer técnico* do Prof. Eliseu Martins anexo aos autos (Doc. 16 anexo à Impugnação).

Pois bem. Nota-se que trata-se de uma questão de interpretação da legislação até então vigente na data das operações que fundamentaram o ágio apurado pela G&K (2006). A análise desse aspecto trazido no Recurso Voluntário (Item A.5), especialmente com relação ao seu aspecto temporal (vigência) é de suma importância, ainda que se parta, com todo respeito, da equivocada *premissa* de que normas de natureza contábil possam se sobrepor às normas de natureza tributária para fins de apuração do lucro tributável, tal como entendeu o v. *acórdão embargado*. Assim, a relevância dessa análise se dá ao fato de que, caso de fato ela ocorresse, não teria como se manter a autuação quanto ao ágio da G&K por ausência de fundamentação legal que vedasse o aproveitamento desse ágio pelo Grupo Boticário.

Em sendo assim, considerando que esse argumento por si só seria suficiente para levar ao cancelamento integral do presente auto de infração, é fato que o mesmo precisa ser enfrentado, não podendo deixar de ser levado em consideração no caso concreto. Diante disso, absolutamente cabíveis os presentes Embargos de Declaração para que o v. *acórdão embargado* analise o Item A.5 do Recurso Voluntário da Embargante, assim como o *parecer técnico* anexo (Doc. 16 anexo à Impugnação), indicando, expressamente, qual era a norma vigente em 2006 que vedava o reconhecimento e o aproveitamento do suposto ágio interno pelo Grupo Boticário no caso da incorporação de ações da G&K.

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente que o *acórdão embargado* deixou de se pronunciar sobre ponto acerca do qual deveria tê-lo feito, qual seja, o argumento contido no item A.5 do recurso voluntário de acordo com o qual, em 2006, ano em que foi realizada a operação da qual surgiu o ágio interno objeto do presente processo, ainda não existiam no mundo jurídico as normas expedidas pelo CFC, pela CVM e pelo CPC que passaram a vedar a sua amortização, daí porque essas normas não podem ser aplicadas retroativamente.

Pois bem, ao menos neste preliminar exame de admissibilidade de embargos, entendo que a embargante logrou êxito em demonstrar a omissão alegada.

De fato, no item A.5 de seu recurso voluntário (e-fl. 3463 e ss.) a ora embargante argumentou, com base em parecer da lavra do Prof. Eliseu Martins, que "*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, mas não antes disso*", e que "*nem mesmo o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, da CVM invocado pelas autoridades fiscais e pelo acórdão recorrido pode ser considerado para rejeitar os efeitos fiscais de um ágio apurado em 18/12/06*".

Por sua vez, tal como alega a embargante, não encontrei no acórdão recorrido manifestação da Turma acerca do argumento segundo o qual as normas sobre amortização de ágio interno previstas no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e no Pronunciamento Técnico CPC 18, aprovado pela CVM e pelo CFC, não poderiam retroagir para afastar a amortização de ágio gerado no ano de 2006.

E embora o órgão julgador não esteja obrigado a se manifestar sobre todas as alegações suscitadas pelas partes, somente poderá assim proceder acaso já possua razão suficiente para sustentar autonomamente a sua decisão.

E esse, a princípio, não é o caso, pois se o mencionado argumento houve sido apreciado, a Turma, em tese, poderia tê-lo acolhido, algo que alteraria o resultado do julgamento registrado no acórdão embargado.

As razões que embasaram o entendimento da decisão recorrida de que o ágio interno ou intra grupo (ágio envolvendo a empresa G&K) não poderia ser deduzido no cálculo de lucro real tiveram suporte nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e artigos 385 e 386 do RIR/99, em resumo : a) “o ágio é derivado de uma aquisição entre terceiros independentes, e não gerado em consequência de transação intragrupo, visto que não há a transferência da titularidade, isto é, no final da transação as empresas ainda estariam sob um controle comum”; e b) “para que se possa falar em ÁGIO, é necessário verificar se, efetivamente, houve AQUISIÇÃO de participação societária; se essa aquisição teve um CUSTO, isto é, teve um “preço”, um “valor”, de modo a exigir um sacrifício de ativo; e se esse CUSTO representou “preço”, “valor”, “sacrifício de ativo” de qualquer natureza, superior ao das quotas ou ações adquiridas segundo o espelhado em seu patrimônio contábil.”

De fato, não há referência expressa aos normativos posteriores a 2006, como o Pronunciamento Técnico CPC 18, aprovado em 2010 pela CVM e pelo CFC, no voto vencedor do acórdão embargado. Infiro que a decisão embargada entendeu que antes mesmo da edição destes dispositivos já havia disposição legal (nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e artigos 385 e 386 do RIR/99) proibindo o aproveitamento da dedução de ágio interno.

Mas, como o recurso voluntário afirma que não havia referência expressa (aos normativos posteriores a 2006, como o Pronunciamento Técnico CPC 18, aprovado em 2010 pela CVM e pelo CFC, destacadas pela recorrente com base em parecer da lavra do Prof. Eliseu Martins) desta proibição, previsão que só teria sido trazida pelo artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 e pelas normas da CVM, do CFC e os CPCs, entendo que o acórdão embargado deveria ter sido mais claro em sua conclusão.

Preceitua o art. 65 do Ricarfi que (entre outras hipóteses) cabem embargos de declaração “quando for omitido ponto no acórdão sobre o qual deveria pronunciar-se a turma”.

Desta forma, voto por admitir os presentes embargos opostos pelo sujeito passivo, a fim de que se adicione a afirmação de que a proibição de dedução do chamado “ágio interno”, conforme o disposto no artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 e nas normas da CVM, do CFC e os CPCs que tratam da proibição de dedução de ágio interno (destacadas pela recorrente com base em parecer da lavra do Prof. Eliseu Martins), já fazia parte do ordenamento jurídico, pois mesmo antes da edição destes dispositivos já havia disposição legal (nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e art. 386 do RIR/99) proibindo (mesmo que não expressamente) o aproveitamento da dedução de ágio interno.

Tendo em vista o exposto, e nos termos dos arts. 65 e 66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, voto por admitir os presentes embargos opostos pelo sujeito passivo, no que se refere itens 1 e 2 do Despacho de Admissibilidade (e-fls. 4289 e ss), sem efeitos infringentes, nos termos deste voto.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa