



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

Processo n° 10980.722215/2012-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.521 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS.
CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Constatado erro no enquadramento legal e descrição de fatos, deve-se cancelar a exigência. Se a infração apontada pelo Fisco diz respeito a exclusões indevidas do Lucro Real, mas a real irregularidade cometida foi a contabilização de despesas indedutíveis, o crédito tributário deve ser cancelado.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA DO IRPJ E CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

CÓPIA

Relatório

BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 77.388.007/0001-57, com domicílio fiscal na cidade de São José dos Pinhais - Estado do Paraná - Bairro Afonso Pena, Av. Rui Barbosa, nº 3450, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 3885/3937, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 3950/4055.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR, em 11/04/2012, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1164/1190), com ciência por AR, em 12/04/2012 (fl. 1165), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 24.670.505,96, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social, acrescidos de multa de lançamento de ofício qualificada de 150%; da multa isolada pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base cálculo estimada e dos juros de mora, de no mínimo de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuição, relativo aos exercícios de 2009 e 2010, correspondente aos anos-calendário de 2008 e 2009, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora constatou as seguintes irregularidades:

1 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS: Valores relativos a ágios excluídos indevidamente do Lucro Real nos anos-calendários 2008 e 2009, constantes nos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) e das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, 1995 e arts. 247 e 250, do RIR/99.

2 – MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Falta ou insuficiência de pagamento de Imposto de Renda Mensal por Estimativa, conforme o Termo de Verificação e Encerramento de ação Fiscal. Infração capitulada nos arts. 222 e 843, do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Por decorrência foi lavrado o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base nas seguintes infrações:

1 – EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL – EXCLUSÕES INDEVIDAS: Valores relativos a ágios excluídos indevidamente do Lucro Real nos anos-calendários 2008 e 2009, constantes nos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) e das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Infração capitulada no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de

1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

2 – MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE A BASE ESTIMADA: Falta ou insuficiência de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, conforme o Termo de Verificação e Encerramento de ação Fiscal. Infração capitulada no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário esclarecem o lançamento através do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 1192/1242.

Em sua peça impugnatória de fls. 2823/2969, instruída pelos documentos de fls. 2972/2980, apresentada, tempestivamente, em 11/05/2012, a autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que no tópico “Da operação de incorporação de ações: uma opção empresarial legitimada pelo ingresso de um novo acionista estratégico no grupo Boticário” aduz que no começo de 2006 o organograma do grupo Boticário era integrado pelas seguintes empresas operacionais: O Boticário Franchising (OBF, a holding mista), Botica Comercial Farmacêutica Ltda. (Botica, a interessada), Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda. (Cálamo) e Empresa Brasileira de Logística Ltda. (Embralog) (doc. 2); que os acionistas do grupo Boticário também possuíam investimentos no Estação Empreendimentos e Participações, Shopping Estação Ltda. e Estação Convention Center Ltda.;

- que obstante a boa performance empresarial do grupo no segmento de cosméticos, as empresas do setor de shopping Center e centro de convenções vinham operando de forma deficitária;

- que como a função de holding do grupo Boticário desviava a OBF de seu foco empresarial principal (negócio de franquia), decidiu-se pela criação de uma holding pura para as empresas operacionais do grupo, para estabelecer as políticas de governança corporativa e gestão estratégica e ser a receptora do investimento do provável novo acionista; que as participações societárias na Embralog, Botica e Cálamo foram retiradas do patrimônio da OBF e transferidas para as pessoas físicas dos acionistas; a Estação Empreendimentos e Participações Ltda. (EE) foi incorporada pela Cálamo, que passou a ser controladora do Shopping Estação (SE) e da Estação Convention Center Ltda. (ECC) (doc. 3);

- que, em 18/09/2006, foi constituída uma holding pura, a G&K Holding S/A (G&K); em 01/11/2006 a ECC foi incorporada pela Cálamo (doc. 3); em 18/12/2006 a G&K incorporou a totalidade das ações das empresas operacionais, transformando-as em subsidiárias integrais (art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976), com aprovação do novo Estatuto Social e assinatura de Acordo de Acionistas (doc. 6); que constou do Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações da Botica que: “A operação de incorporação de ações ora proposta representa a continuidade de uma ampla reestruturação societária e patrimonial já iniciada pelo grupo Boticário, a qual tem por principais objetivos a obtenção de uma melhor conformação das estruturas de capital e patrimonial das empresas envolvidas e a segregação dos distintos segmentos de negócio do grupo”; em 28/02/2007 a Cálamo efetuou a venda dos ativos (principalmente imóveis e equipamentos) do SE e ECC a terceiros e em 02/05/2007 incorporou totalmente o acervo líquido remanescente do SE (doc. 3);

- que no tópico “Apuração do ágio: uma consequência do processo de incorporação de ações determinada em lei e plenamente aplicável ao caso concreto” assevera que o critério adotado na avaliação das ações apresenta sólida justificação empresarial e trata-se de um dos elementos inerentes ao instituto jurídico da incorporação de ações; que a avaliação do valor das ações é consequência do processo de incorporação, como um elemento necessário e indispensável a sua realização, mas não o objetivo ou finalidade do processo; que as ações foram avaliadas com base na efetiva capacidade econômica do negócio, dimensionada pela perspectiva de rentabilidade futura segundo o critério do fluxo de caixa descontado;

- que, concomitantemente, à incorporação de ações ocorrida em 18/12/2006, o IGP-Fundo de Investimento em Participações (IGP), administrado pela GP Administração de Recursos S/A, subscreveu e integralizou 4.613.618 novas ações ordinárias nominativas da G&K ao preço total de R\$ 50 milhões (doc. 4); que 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 (art. 8º da Lei das S/A) elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda. (KPMG); que 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, com ágio de R\$ 206.481.363,56;

- que no tópico “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” 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 e 2008 (doc. 3); 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 (Votorantim);

- que 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; que 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;

- que, com base em projeções de resultados futuros, 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, as quais não seriam utilizadas no projeto de novas aquisições; que a G&K manteve 1% de participação no capital de cada uma das empresas operacionais; que coube às empresas operacionais (incorporadoras) o registro contábil de ativos representados pela parcela do investimento e respectivo ágio, tal como cindida do patrimônio da G&K; que as incorporações inversas ensejaram, como consequência expressamente prevista na legislação tributária, a possibilidade de amortização do ágio de forma dedutível e a reversão, contra o resultado do exercício, de correspondente montante da provisão do ágio;

- que no tópico “Da efetiva implementação do plano de expansão” argüi que a cisão parcial e seletiva da G&K permitiu que o grupo iniciasse o processo de expansão mediante aquisições e entrada no canal de venda direta (venda “porta a porta”); que a cisão parcial e seletiva da G&K foi norteada por razões empresariais sólidas; que a amortização do ágio na Impugnante foi mais uma decorrência dessa etapa, 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; que 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 desnaturalizar 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;

- que no tópico “Das infundadas alegações das autoridades fiscais para glosar os encargos de amortização de ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL” relata que as autoridades fiscais embasaram seu entendimento exclusivamente sob o enfoque contábil de estudos relacionados ao ágio (com base em entendimentos emitidos pela CVM, assim como pelo Professor Eliseu Martins): (a) - os pressupostos do ágio seriam a aquisição de participação societária e o fundamento econômico; (b) - embora seja uma sociedade devidamente constituída e ainda ativa, a G&K teria funcionado como uma “espécie de empresa veículo” e que cada uma das quatro investidas do grupo teriam recebido de volta o ágio produzido na operação anterior de incorporação de ações; (c) - se contabilmente o “ágio interno” não é aceito, não deveria ser aceito também para efeitos tributários; (d) - a despesa com o ágio não era necessária e, portanto, não dedutível, nos termos do art. 299 do RIR de 1999; (e) - somente quem despense recursos para fazer frente a um ágio, terá direito a amortizá-lo e deduzi-lo da base de cálculo dos tributos;

- que no tópico “Aspectos prejudiciais a toda a linha de acusação desenvolvida pela fiscalização” aduz, em preliminar, que já decaiu o direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio apurado em 2006 (incorporação de ações) e sua respectiva dedução após a cisão parcial e seletiva da G&K em 2008; que muito embora o dedução tenha sido efetuada em 2008, o Fisco não poderia mais questioná-la por meio do presente auto de infração, lavrado em 11/04/2012, eis que transcorrido o prazo de decadência de cinco anos contados do fato “originário” do ágio;

- que também alega mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN), ao argumento de que, em 29/06/2011 e 20/10/2011, duas outras empresas integrantes do grupo Boticário, a Embralog e a Cálamo, foram autuadas exatamente pelas mesmas razões (incorporação de ações em 2006 e a cisão parcial da G&K em 2008) e pelos mesmos Agentes Fiscais, com o acréscimo da multa de ofício de 75%; ocorre que, agora, no presente auto de infração, os Agentes Fiscais modificaram o seu entendimento no que se refere à qualificação da conduta da Impugnante e aplicaram a multa qualificada de 150%, por entenderem que teria havido dolo, fraude e abuso de direito;

- que esta modificação de entendimento não significa outra coisa senão uma nova interpretação dos fatos e da legislação, com vistas à subsunção destes mesmos fatos a normas distintas daquelas aplicadas nos lançamentos efetuados contra a Embralog e a Cálamo;

- que se os fatos já eram de pleno conhecimento das autoridades fiscais e se a situação requeria a aplicação de multa qualificada, esta interpretação já deveria ter sido aplicada desde o lançamento efetuado contra a Embralog ou mesmo no primeiro lançamento efetuado contra a Cálamo; considerando que não restou comprovado nestes autos a presença de novos fatos e elementos que justificassem a aplicação da multa qualificada e a inclusão dos acionistas da Impugnante como responsáveis solidários do crédito tributário exigido, uma vez

que não houve qualquer fato novo apurado em exames ou diligências realizadas no curso do processo que justificasse qualquer alteração em relação aos fatos já conhecidos quando da lavratura dos autos de infração contra a Embralog e a Cálamo, é certo e inquestionável que houve a modificação dos critérios jurídicos do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos no mesmo período;

- que, no mérito, argúi que a figura do ágio interno é incompatível com a essência empresarial e econômica da reorganização societária que envolveu a Impugnante; que a operação de incorporação de ações não pode ser considerada isoladamente, mas sim como uma das etapas de um legítimo movimento de reestruturação muito mais abrangente; que a figura do ágio interno era, até muito recentemente (até o advento dos Comitês de Pronunciamentos Contábeis-CPC, decorrentes da Lei nº 11.638, de 2007) uma construção meramente teórica, exclusiva da Ciência Contábil; todavia, mesmo segundo os conceitos da construção teórica não há como se considerar que o ágio apurado nas operações realizadas no grupo Boticário tenha conotação de ágio interno;

- que a operação de incorporação das ações da Impugnante viabilizou o ingresso do IGP como novo acionista estratégico do grupo Boticário e o critério de avaliação (valor econômico-financeiro) dessas ações resultou de um legítimo processo de negociação entre os acionistas da G&K e o IGP; indaga como uma operação que se alega ter sido realizada “intragrupo” pode, ao final de várias etapas, resultar em configuração societária pela qual um terceiro, totalmente independente e não vinculado a qualquer das empresas ou acionistas do grupo passa a participar do capital social destas empresas através da holding G&K;

- que o ágio decorre da aquisição de participações societárias, ato que pode ser realizado pelas mais variadas formas previstas em lei, sendo que a compra e venda – única forma que pressupõe pagamento – é apenas mais uma delas; no presente caso, a aquisição se deu por meio de uma incorporação de ações, cujo custo de aquisição é o valor das ações conferidas aos titulares das ações incorporadas, tendo como contrapartida contábil a constituição de um passivo na conta capital social;

- que a norma da CVM que regula a constituição da provisão do ágio tem dois propósitos distintos: um deles é de natureza exclusivamente contábil e diz respeito ao reconhecimento do ágio na incorporadora pelo montante do efeito tributário esperado com a sua amortização (34% do valor do ágio como ativo fiscal diferido); o outro propósito é de natureza societária e diz respeito à política de preservação e incentivo de pagamento de dividendos aos acionistas minoritários; que, em atendimento ao CPC 04, regulamentado pelo OCPC 02, o ágio fundamentado em rentabilidade futura passou a ser classificado no Ativo Intangível, razão pela qual no período de abril a dezembro/2009 deixou de contabilizar a apropriação desse ágio no Ativo Diferido, com estorno da apropriação feita nos meses de janeiro a março/2009;

- que foi a G&K quem efetivamente apurou o ágio na Botica e teve parcela do seu patrimônio incorporada por esta última; a G&K não funcionou como empresa veículo, pois não transferiu o ágio de nenhuma outra entidade para a Impugnante; que a G&K é uma sociedade holding ainda ativa, que nasceu com suficientes propósitos empresariais e não teve vida efêmera, tendo sua cisão sido embasada em sólidas razões empresariais;

- que é descabida a tributação da receita de reversão da provisão constituída com base nas Instruções 319 e 349 da CVM, por versar sobre a glosa de exclusões procedidas no LALUR e cujo valor havia sido anteriormente adicionado quando da constituição da

provisão; que, tendo sido adicionado o valor da despesa com a constituição da provisão, o valor das receitas incorridas contabilmente com a reversão da referida provisão deve ser excluído do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de tributação em duplicidade;

- que no tópico “Do direito que ampara a amortização do ágio pela Impugnante independentemente da caracterização que possa lhe ser atribuída pela ciência contábil” alega que a distinção entre Ciência Contábil e Direito Contábil é da maior relevância à identificação do melhor Direito a ser aplicado ao caso, pois à época das reorganizações societárias envolvendo a Impugnante, a figura do ágio interno era uma mera construção teórica da Ciência Contábil, sem qualquer respaldo normativo no Direito Societário, bem como e principalmente, como ocorre até os dias atuais, sem qualquer respaldo normativo no Direito Tributário;

- que a Ciência Contábil é uma ciência social que tem por objeto o estudo do registro das informações econômico-financeiras de determinada entidade, com a finalidade de se apurar o seu patrimônio e respectivas variações no decorrer do tempo; que o Direito Contábil tem por objeto a materialização das construções da Ciência Contábil sob o âmbito normativo, tornando-as de observância obrigatória por parte das entidades jurídicas; que o Direito Contábil divide: (i) Direito Contábil Societário; e (ii) Direito Contábil Fiscal (Tributário); que o arcabouço das normas contábeis está previsto na legislação comercial/societária, mas as regras e práticas contábeis acabaram sofrendo grande influência da legislação tributária;

- que a definição de muitos tributos dependem de conceitos formados a partir da Ciência Contábil, desde que necessariamente positivados pelo Direito Contábil Fiscal (Tributário);

- que para a apuração do lucro real (contabilidade fiscal) parte-se do lucro líquido (regras da legislação societária-contabilidade societária) para então serem feitas as adições, exclusões ou compensações; há muitos pontos de intersecção entre a Ciência Contábil, o Direito Contábil Societário e o Direito Contábil Fiscal, especialmente no que tange às regras de apuração da base de cálculo do IRPJ, mas nem todas as regras são coincidentes; que à época da incorporação das ações da Interessada pela G&K a figura do ágio interno era, de fato, uma construção exclusivamente teórica da Ciência Contábil; que o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, da CVM só veio a abordar o tema do “Ágio gerado em operações internas” em momento posterior, sem representar Instrução de observância obrigatória; a norma que, de fato, passou a dispor e a regular o ágio gerado internamente só veio a integrar o Direito Contábil Societário com a aprovação do CPC nº 04/10, introduzida em nosso ordenamento na esteira das normas da Lei nº 11.638, de 2007;

- que no tópico “Da distorcida interpretação da fiscalização quanto ao entendimento do professor Eliseu Martins e da Comissão de Valores Mobiliários. Da inexistência de ‘empresa veículo’ no caso concreto” argúi que o cerne do parecer de autoria de Eliseu Martins, citado pela Fiscalização, consiste no questionamento da aplicação do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002;

- que, conforme afirma o próprio Professor Eliseu Martins em seu parecer, as sociedades veículo são criadas e extintas em curto intervalo de tempo, sem qualquer propósito comercial; que esse parecer concluiu no sentido de que a operação possuía respaldo na legislação tributária;

- que no tópico “Das diversas formas de aquisição de bens reguladas pelo Direito” assevera que a Lei das S/A não aborda expressamente a temática do ágio na aquisição

de participação societária, mas a CVM já se manifestou a esse respeito, por meio da Instrução CVM nº 247/96;

- que, ao analisar o caso concreto, as autoridades fiscais concluíram, equivocadamente, que o ágio gerado seria inválido, pois teria sido gerado em uma operação na qual não houve “pagamento”, com exceção daquele feito pelo IGP, e ter sido realizada entre partes vinculadas;

- que no tópico “Negócio jurídico de incorporação de ações” explica que na incorporação de ações ocorre, regra geral, o aumento do capital da sociedade incorporadora, que passa a ter a outra sociedade como sua subsidiária integral;

- que os acionistas da incorporada subscrevem aumento de capital da incorporadora com as ações de sua propriedade, tornando-se acionistas da incorporadora; na incorporação de ações, não há “pagamento”, que é uma contraprestação do negócio jurídico de venda e compra, e que 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 (art. 252, §§ 1º e 3º, da Lei das S/A);

- que no tópico “Natureza jurídica do ágio para o Direito Contábil Fiscal/Tributário – Novamente as diversas formas de aquisição” ressalta que a legislação tributária brasileira (Direito Contábil Fiscal/Tributário) confere o mesmo tratamento ao ágio e ao deságio na aquisição de participação societárias que o previsto na legislação societária (Direito Contábil Societário), conforme art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

- que o custo de aquisição das ações incorporadas é o valor das ações conferidas aos titulares dessas ações, tendo como contrapartida da contabilização desse ativo a constituição de um passivo na conta capital social; em nenhum momento o art. 20, II do DL nº 1.598, de 1977, menciona a palavra “pagamento” ou “desembolso”, mas sim custo; que o direito privado traz diversas formas jurídicas possíveis de aquisição (v.g. permuta, dação em pagamento, doação, conferência de bens para integralização de capital e incorporação de ações);

- que acerca da existência de “partes relacionadas”, aduz que para fins do Direito Societário não há qualquer óbice na legislação à realização da operação de incorporação de ações entre pessoas que possuam algum tipo de vinculação; a existência de partes vinculadas pode ensejar um tratamento diferenciado para os efeitos da operação pelo Direito Tributário, como ocorre com as regras de Distribuição Disfarçada de Lucros, Preços de Transferência e subcapitalização; contudo, no presente caso, não há qualquer dispositivo previsto na legislação tributária que estabeleça algum tratamento diferenciado para a incorporação de ações entre partes vinculadas;

- que no tópico “Isonomia com tratamento fiscal do deságio” afirma que, caso a aquisição da participação societária tivesse se dado por valor inferior ao valor de patrimônio líquido, a Impugnante teria reconhecido um deságio nos termos do art. 385, II do RIR de 1999, cujo valor o Fisco entende configurar receita tributável;

- que no tópico “Do lançamento manifestamente contrário à Lei – violação aos arts. 142 do CTN e 8º, b, da Lei nº 9.532/97” alega que a expressão “ágio de si mesmo” embute em si um argumento de pura retórica, pois contraria frontalmente o que dispõe a legislação vigente; que o art. 7º, III da Lei nº 9.532, de 1997, com a redação dada pela Lei nº

9.718, de 1998, disciplina o aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão da investida com absorção da totalidade ou parte de seu patrimônio pela investidora; todavia, o art. 8º, “b” dessa lei também dispensa o mesmo tratamento no caso de operação inversa, hipótese em que sempre haverá o denominado “ágio de si mesmo”, pois sempre a incorporada, fundida ou cindida será a investidora e não a investida;

- que o que importa para fins fiscais é que o ágio apurado na aquisição de investimento e baseado em rentabilidade futura seja amortizado com o lucro produzido pela mesma entidade que recebeu o investimento, seja através da incorporação, fusão ou cisão da investida com absorção de seu patrimônio pela investidora (art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997), seja através do inverso (art. 8º); que, o art. 142 do CTN dispõe que o lançamento é atividade vinculada à lei e não às Instruções e Ofícios-Circulares da CVM, mas as autoridades fiscais adotam conduta justamente contrária, fundamentando o lançamento nas normas da CVM e, quando invocam a lei, utilizando dispositivo totalmente inaplicável, qual seja, o art. 299 do RIR de 1999, ao invés dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997;

- que no tópico “Do equívoco cometido pelas autoridades fiscais com relação às normas aplicáveis à dedutibilidade de despesas” argumenta que o disposto no artigo 299 do RIR de 1999 é uma norma geral de dedutibilidade que não pode se sobrepor à norma específica de dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio, prevista no art. 386, III, § 2º, do RIR, de 1999; ainda que fosse aplicável o art. 299 do RIR de 1999 ao caso concreto, as autoridades fiscais não esclareceram razão pela qual a amortização do ágio não seria necessária; 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;

- que no tópico “Da legalidade da conduta da impugnante. Da inexistência de step transactions ou ‘operações estruturadas em sequência’” argúi que os Agentes Fiscais concluíram equivocadamente que estariam diante daquilo que se convencionou chamar de “operações estruturadas em sequência” ou step transactions, com finalidade única e exclusiva de obter redução de tributos; que um primeiro aspecto a ser refutado é a inferência de que a declaração contida no Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações de 18/12/2006 não seria verdadeira, mas em nenhum momento as autoridades tomaram o cuidado de apresentar qualquer comprovação, documento, indício ou prova de que o objetivo ali declarado não era de fato verdadeiro; que no auto de infração anterior nenhuma palavra foi escrita a respeito de step transaction, mas agora, tudo se encaixaria nesse conceito;

- que alega que se esqueceram os Agentes Fiscais de mencionar muitas operações praticadas antes e depois da incorporação de ações, assim como antes e depois da cisão parcial, as quais não mantêm qualquer relação de interdependência; embora essas operações possam e devam ser interpretadas no mesmo contexto maior de reorganização societária, elas tinham propósitos negociais específicos e a amortização do ágio não dependia de nenhuma delas;

- que é possível identificar “omissões” dos Agentes Fiscais: (i) não foi feita nenhuma menção à relevância dos recursos aportados pelo IGP (R\$ 50 milhões = 42,85% da disponibilidade financeira de todo o grupo e 86% do capital social consolidado); (ii) também não se encontra nenhuma referência ao Acordo de Acionistas firmado entre o IGP e a G&K; que a cisão da G&K foi motivada por divergências na condução da gestão estratégica das operações do grupo entre os acionistas controladores e o acionista estratégico;

- que após cisão parcial e seletiva da G&K, foram praticadas as seguintes operações: constituição da empresa GKDS Assessoramento em Produtos de Beleza Ltda., aquisição da Frajo Internacional de Cosméticos Ltda. pela Lourabe Cosméticos e Perfumaria

Ltda. (controlada pelos acionistas pessoas físicas do grupo) e aquisição de participação minoritária na empresa Scalina S/A;

- que os Agentes Fiscais também deixaram de fazer referência ao desfazimento dos negócios relacionados às atividades de shopping center e centro de convenções e a incorporação dessas empresas pela Impugnante; indaga como se pode falar em step transactions na presença de um investidor externo – cujo comportamento não está sob o controle da Impugnante – 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;

- que, no tópico “Da inexistência de abuso de direito” aduz que o art. 187 do Código Civil considera o abuso de direito como um ato ilícito, mas apenas quando o ato praticado exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes; que 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; que é descabida a tese defendida pelos Agentes Fiscais de que os eventos societários em questão teriam sido praticados com o objetivo exclusivo de economizar tributos, mas, mesmo que assim fosse, a economia de tributos não pode e não deve ser considerado um ato ilícito; também, não há excesso à boa-fé da pessoa, e não é enganada a boa-fé do Fisco, quando o contribuinte age às claras, sem nada esconder, expondo ao crivo da fiscalização tudo o que fez, exatamente como ocorreu no caso aqui analisado;

- que no tópico “Da ausência de dolo e fraude no caso concreto” afirma que os Srs. Agentes Fiscais não comprovaram as presenças de dolo e de fraude; que não comprovaram, através de documentos hábeis ou da demonstração de patologias nos documentos hábeis que lhes foram apresentados (falsificações, adulterações, etc.), que as declarações de vontade constantes dos documentos societários não eram efetivas; que o montante do ágio e o valor dos dividendos e juros sobre capital próprio recebidos pelos acionistas não têm qualquer relação com eventual dolo na apuração dos tributos da pessoa jurídica e nada mais representa do que o exercício de um direito previsto na legislação societária e tributária;

- que no tópico “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” assevera que os ajustes na base de cálculo da CSL sempre foram feitos através de lei; que o regime jurídico de apuração da base de cálculo da CSL está dissociado daquele previsto para o IRPJ; que ao mesmo tempo em que o legislador, através do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, determinou a aplicação das mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ à CSL, ele também determinou que fossem mantidas a base de cálculo e alíquotas da CSL previstas na legislação em vigor; que em nenhum momento a legislação posterior (Leis nºs 9.249, de 1995, e 9.430, de 1996) determinou que os encargos com amortização do ágio ou mesmo as despesas não dedutíveis para fins de apuração do lucro real fossem adicionados à base de cálculo da CSLL;

- que no tópico “Do cancelamento do multa qualificada por aplicação do art. 112 do CTN” afirma que os Agentes Fiscais socorreram-se das lições do Prof. Marco Aurélio Greco a respeito de como a realidade de um planejamento tributário pode ser visualizada, mas se esqueceram que o referido doutrinador sustenta posição radicalmente oposta no que se refere

à aplicação de multas qualificadas no lançamento relacionado a planejamentos tributários; que o que ocorre, na verdade, é dúvida na interpretação e aplicação da legislação tributária pelos Agentes Fiscais; que, segundo o Prof. Marco Aurélio Greco, não há qualquer espaço para o cabimento da multa qualificada, na medida em que há um alto grau de incerteza na qualificação jurídica da conduta; que, pelo princípio da “benigna ampliada”, consagrado no artigo 112 do CTN, deve prevalecer a seguinte diretriz: em caso de dúvida, deverá ser a lei tributária interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte;

- que no tópico “Da impossibilidade de aplicação da multa isolada concomitante com a multa de ofício – dupla penalidade sobre a mesma suposta infração” alega que a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada prevista no artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, configura o denominado *bis in idem*, absolutamente inadmissível em nosso ordenamento jurídico; que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, ao disciplinar o art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, impede a exigência do tributo principal não pago no vencimento, bem como outra multa que a não a de ofício;

- que no tópico “Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício” argúi que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal;

- que ao final, protestando desde logo provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requer: (a) - seja reconhecida a decadência/preclusão do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio apurado em 2006 e suas respectivas amortizações; (b) - o cancelamento da multa qualificada por afronta ao art. 146 e 112 do CTN; (c) - cancelamento do lançamento em relação à CSLL, uma vez que não há previsão legal que determine que os encargos com amortização de ágio ou mesmo as despesas não dedutíveis para fins de apuração do lucro real deverão ser adicionados à base de cálculo da CSLL; (d) - cancelamento da multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício, por configurar dupla penalidade sobre a mesma infração; e (e) - exclusão dos juros sobre a multa de ofício aplicada ao caso concreto, por ausência de previsão legal.

Artur Noemio Grynbaum e Miguel Gellert Krigsner, por intermédio de seus representantes legais (mandatos às fls. 13221329 e 20972104), também apresentaram, em 11/05/2012, as tempestivas impugnações de fls. 1272/1320 e 2048/2096, instruídas com os documentos de fls. 1331/2047 e 2105/2822, nas quais reiteram as alegações de defesa apresentadas pela impugnante aos autos de infração de IRPJ e CSLL e acrescentam as seguintes considerações:

a) - argúi a impossibilidade de se atribuir responsabilidade solidária pelos créditos de IRPJ e CSLL associados ao ágio apurado quando da integralização de capital na G&K Holding em 2006 e amortizado pela Botica em decorrência da cisão ocorrida em 2008, por absoluta ausência de motivação e fundamentação quanto à suposta ilicitude de tais atos (ausência de dolo, fraude e abuso de direito) e, conseqüentemente, da ausência de qualquer ilicitude na conduta dos Impugnantes enquanto sócios administradores;

b) - que os Agentes Fiscais entenderam que o simples fato de os Impugnantes serem acionistas da Botica e dela receber dividendos e JCP seria suficiente para caracterizar o “interesse comum” a que se refere o art. 124, I, do CTN; que esse interesse comum, para fins de atribuição de responsabilidade solidária, não está relacionado com eventual “interesse econômico” (efetivação do negócio), mas sim com o interesse jurídico na constituição do fato gerador, ou seja, quando duas ou mais pessoas pratiquem conjuntamente um determinado fato gerador e sejam, todas elas, sujeitos passivos do mesmo tributo; que os acionistas não podem ser automaticamente considerados coobrigados solidários de sociedades das quais participem,

posto não serem sujeitos passivos do IRPJ e CSLL e não terem a menor condição ou capacidade jurídica de praticar o fato gerados desses tributos;

c) - que 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 não são terceiros, mas sim aqueles que efetivamente realizam o fato gerador de forma conjunta e que sejam, ambos, sujeitos passivos do mesmo tributo;

d) - que com relação ao art. 135, III, do CTN, aduz que não há a menor possibilidade de as operações em questão serem consideradas como *step transactions*, uma vez que: (i) os Agentes Fiscais omitiram muitas outras operações que estavam inseridas no contexto maior de reestruturação das empresas; (ii) as operações não foram encadeadas em sequência e eram independentes uma da outras; (iii) todas as operações ostentavam propósito comercial específico, devidamente declarado e comprovado; (iv) houve plena vivência dos efeitos das operações e congruência em outros ambientes;

e) que os Impugnantes não praticaram qualquer abuso de direito, mas, supondo que a tal 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 ali descritas são típicas do direito societário, ou seja, a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza exclusivamente societária, pela prática de atos contrários ao interesse da sociedade.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR concluíram pela procedência do lançamento e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que trata o presente processo de exigências de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesas com amortização de ágio interno e de multas de ofício isoladas em decorrência da falta ou insuficiência de pagamento de IRPJ e CSLL devidos por estimativa;

- que a impugnante argúi a preliminar de nulidade do lançamento fiscal, ao argumento de mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN) em face de os Agentes Fiscais terem modificado o entendimento no que se refere à qualificação da conduta da Impugnante, porquanto aplicaram a multa qualificada de 150% ao entenderem que no presente caso teria havido dolo, fraude e abuso de direito, enquanto nos lançamentos efetuados contra duas outras empresas integrantes do grupo Boticário – a Embralog e a Cálamo –, em decorrência da mesma infração, foi aplicada a multa de ofício não qualificada de 75%;

- que, contudo, cabe destacar que a vedação à modificação dos critérios jurídicos anteriormente adotados pela autoridade administrativa aplica-se apenas a lançamento fiscal efetuado contra um mesmo sujeito passivo, o que não é o caso em tela;

- que, por conseguinte, além de ser totalmente irrelevante o fato de duas outras empresas do grupo Boticário terem sido autuadas com aplicação da multa de ofício não qualificada, em decorrência da mesma infração e, cabe salientar que a Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S/A, uma das empresas citadas pela impugnante, já sofreu lançamento

complementar justamente para exigência da multa de ofício qualificada de 150%, nos autos do processo nº 10980.725496/2011-56;

- que, realmente, o prazo decadencial de cinco anos para a constituição de ofício do crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposto no art. 173, I, do CTN, exceto para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cuja norma de contagem do prazo decadencial é deslocada da regra geral para a regra especial prevista no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal, ou seja, de cinco anos contados a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação;

- que, embora, os fatos ora discutidos tenham origem em 18/12/2006, quando foi constituído o ágio de R\$ 206.481.363,56 sobre o patrimônio da Botica Comercial Farmacêutica S/A (a interessada) – cujas ações haviam sido entregues por seus sócios para integralização do aumento do capital da G&K Holding S/A, também pertencente aos mesmos sócios, e em operação de cisão realizada em 03/11/2008 o valor de tal ágio acabou integrando o patrimônio da interessada –, cabe destacar que os efeitos tributários contestados pela autoridade fiscal ocorreram somente em 31/12/2008 e 31/12/2009, quando a interessada excluiu do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR os encargos com sua amortização;

- que, o ágio de R\$ 193.298.809,52 amortizado pela interessada é oriundo do ágio de R\$ 206.481.363,56 constituído pela G&K Holding S/A, em 18/12/2006, na incorporação de ações da interessada;

- que, em sua impugnação, a interessada alegou que não trata o caso de ágio gerado artificialmente, por meio da constituição de uma empresa veículo, pois a criação da G&K Holding S/A tinha real propósito negocial; que a reorganização societária, mediante incorporação de ações, na qual esteve envolvida não pode ser caracterizada como uma operação intragrupo, pois foi legitimada pelo ingresso de um novo acionista estratégico no grupo Boticário; que o ingresso desse novo sócio e a implementação da reestruturação societária implicou no incremento do desempenho empresarial alcançado por todas as empresas do grupo Boticário nos anos de 2007 e 2008; que a apuração do ágio é consequência desse processo, não o seu objetivo ou finalidade, tendo a avaliação do valor das ações sido efetuada com sólida justificação empresarial; que o custo de aquisição das ações incorporadas é o valor das ações conferidas aos titulares dessas, sendo que o direito privado traz diversas formas jurídicas possíveis de aquisição e qualquer uma delas será válida, e não apenas mediante pagamento; que inexiste óbice na legislação à realização da operação de incorporação de ações entre pessoas que possuam algum tipo de vinculação e que a posterior cisão parcial seletiva da G&K Holding foi motivada por divergências na condução da gestão estratégica das operações do grupo entre os acionistas controladores e o acionista minoritário estratégico;

- que a impugnante observa haver pontos de intersecção entre a Ciência Contábil, objeto do cientista da contabilidade, e o Direito Contábil, objeto do mundo jurídico, dividido em Direito Contábil Societário e Direito Contábil Fiscal;

- que, realmente, a lei tributária determina que a base imponible do IRPJ tem como ponto de partida o lucro líquido que, por sua vez, deve ser apurado com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), consoante dispõem os artigos 248, 251 e 274 do RIR de 1999;

- que, portanto, a contribuinte é obrigada, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro é obtido através da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil. Logo, se a

contabilidade não aceita um determinado registro contábil, no caso, o ágio na aquisição de participações societárias, esse registro, em princípio, também será rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida em que ele trará reflexos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica;

- que, quando a autoridade fiscal desconsidera a amortização pela interessada do ágio constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido, em transações dos sócios com os próprios sócios, não está incorrendo em “confusão” entre conceitos da Ciência Contábil e do Direito Contábil, como alega a impugnante. Na realidade está corretamente aplicando o Direito Positivo ao verificar, inicialmente, se a apuração do lucro líquido foi efetuada de acordo com as regras do direito que determinam a aplicação dos instrumentos e princípios da Ciência Contábil e, depois, se o procedimento extra contábil de apuração do lucro real foi efetuado de acordo com os preceitos da legislação tributária;

- que, contudo, o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na contabilidade, ou seja, 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 na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias;

- que, no presente caso, a G&K Holding não suportou sacrifício econômico algum que justificasse a constituição do ágio de R\$ 206.481.363,56 por ocasião da incorporação das ações da interessada, em 18/12/2006, porquanto recebeu as 149.192.800 ações ordinárias nominativas de emissão da Botica, pertencentes aos acionistas Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, e em contrapartida emitiu 149.192.800 novas ações ordinárias nominativas do seu capital social, atribuídas a esses mesmos acionistas na proporção das participações por eles anteriormente detidas na interessada, conforme Ata de AGE (fls. 577/588), Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações Para Conversão de Botica Comercial e Farmacêutica S/A em Subsidiária Integral da G&K Holding S/A (fls. 631/636), Laudo de Avaliação elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda. (fls. 638/648) e Boletim de Subscrição de Ações (fls. 734/735);

- que quanto à alegação da impugnante de que a incorporação de ações em 18/12/2006 não poderia ser caracterizada como uma operação intragrupo, pois foi legitimada pelo ingresso de um novo acionista estratégico no grupo Boticário, cabe reconhecer que o IGP-Fundo de Investimento em Participações, administrado pela GP Administração de Recursos S/A (CNPJ nº 02.888.152/0001-06), realmente subscreveu e integralizou 4.613.618 novas ações ordinárias nominativas da G&K Holding S/A, conforme Boletim de Subscrição de Ações de fls. 796/797, mas não subscreveu e nem integralizou aumento do capital algum na Botica;

- que, e também descabida a alegação de que, tendo sido adicionado o valor da despesa com a constituição da provisão, o valor das receitas incorridas contabilmente com a reversão da provisão constituída com base nas Instruções CVM nºs 319 e 349 deve ser excluído do lucro real, sob pena de tributação em duplicidade;

- que, portanto, nos termos da Instrução CVM nº 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM nº 349, de 2001, nas incorporações reversas o ágio com fundamento em perspectiva de rentabilidade futura deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora pelo montante do benefício fiscal esperado, cujo valor pode ser

dimensionado com base na diminuição futura do imposto de renda e da CSLL em decorrência da possibilidade de amortização desse ágio;

- que, como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas);

- que a qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964;

- que, e certo que realmente houve uma reestruturação societária no grupo Boticário e foi criada a G&K Holding S/A, com o ingresso de um investidor externo, o IGP-Fundo de Investimento em Participações. Sem entrar no mérito acerca da necessidade e dos propósitos da reorganização societária efetuada pelo grupo Boticário, o fato é que as operações realizadas criaram uma situação conveniente para justificar a criação de ágio interno, com finalidade de gerar ganhos indevidos de natureza tributária;

- que o art. 124, I, do CTN é aplicável ao caso em face desses acionistas terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, haja vista serem os sócios controladores e efetivos detentores do comando das empresas integrantes do grupo Boticário. Logo, estavam ativamente vinculados às situações ocorridas e aos atos praticados durante sua gestão ou administração, de modo que participaram diretamente de todas as operações que possibilitaram à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, razão pela qual devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário;

- que no lançamento fiscal foi também exigida multa de ofício isolada de 50% incidente sobre estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas ou recolhidas a menor nos anos-calendário de 2006 a 2009, cujos valores foram recalculados no presente voto em função do valor tributável analisado nos tópicos anteriores e mantido no presente voto;

- que, portanto, a exigência da multa isolada, prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher as estimativa mensais e nada tem a ver com a exigência da multa incidente sobre o valor do imposto ou contribuição apurados no encerramento do ano-calendário;

- que sendo a impugnação a mesma do IRPJ e ante a íntima relação de causa e efeito, mantém-se, igualmente, a exigência de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;

- que a falta de fundamento, tanto nos seus aspectos contábeis como no âmbito tributário, para o ágio constituído com base em expectativa de rentabilidade futura tornam indedutíveis os encargos com sua amortização;

- que, dessa forma, considerando que a própria existência do ágio não foi aceita no presente processo, a dedução da sua amortização na apuração da base de cálculo da CSLL também não pode ser permitida.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por PAULO ROBERTO CORTEZ, Assinado digitalmente em 19/12/2013

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 17/12/2013 por PAULO ROBERTO CORTEZ

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE.

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.

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: 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, 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 na operação 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 pago por expectativa de rentabilidade futura deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais lucros futuros, pois as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora por eles pagou antecipadamente, devendo baixar o ágio contra esses valores.

ADIÇÃO AO LALUR. DESPESA COM CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO NÃO EXPRESSAMENTE AUTORIZADA. EXCLUSÃO POR OCASIÃO DA REVERSÃO NO PERÍODO EM QUE A DESPESA PROVISIONADA FOR EFETIVAMENTE PAGA OU INCORRIDA. DESPESA NECESSÁRIA, USUAL E NORMAL.

A despesa com constituição de provisão não expressamente autorizada deve ser adicionada ao LALUR para ser excluída por ocasião da reversão da provisão no período em que a despesa provisionada for efetivamente paga e/ou incorrida, porquanto tal despesa seria nesse momento dedutível, desde que atendido o requisito da necessidade para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de ser usual e normal no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa.

TRIBUTAÇÃO DA REVERSÃO DA PROVISÃO INSTRUÇÃO CVM 319349. INOCORRÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE.

A tributação do valor correspondente à reversão de Provisão Instrução CVM 319349 provisão não expressamente autorizada que foi constituída e adicionada ao LALUR pela ex-controladora e acabou sendo transferida para a interessada em operação de incorporação reversa não acarreta tributação em duplicidade, porquanto relativo à reversão de despesa inexistente decorrente da amortização indevida de ágio interno constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento e indispensável independência entre as partes envolvidas.

PROVISÃO INSTRUÇÃO CVM 319349.

Nos termos da Instrução CVM nº 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM nº 349, de 2001, nas incorporações reversas o ágio com fundamento em perspectiva de rentabilidade futura deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora pelo montante do benefício fiscal esperado (parcela com substância econômica); esse reconhecimento se opera mediante constituição da Provisão Instrução CVM 319349, no valor do ágio não recuperável (diferença entre o valor do ágio apurado e o benefício fiscal decorrente da sua amortização), que deve ser apresentada como redutora da conta na qual o ágio foi escriturado; como o valor do ágio constituído pela ex-controladora (empresa veículo) foi integralmente anulado pela Provisão Instrução CVM 319349, verifica-se que parcela alguma do ágio tinha substância econômica e, em consequência, valor algum pode ser recuperado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem participado diretamente de todas as operações que possibilitaram à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, além de terem sido diretamente beneficiados, mediante distribuição de lucros e dividendos, com os ganhos indevidos de natureza tributária decorrentes da amortização desse ágio interno.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

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 ela estava perfeitamente consciente da falta de propósito comercial do ágio gerado em operações realizadas intragrup, 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.

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 12/09/2012, conforme Termo constante à fl. 3951, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (11/10/2012), o recurso voluntário de fls. 3950/4055, instruído pelos documentos de fls. 4056/4059, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a Recorrente demonstrou em sua Impugnação que o ágio em questão resultou de uma ampla reorganização societária envolvendo as empresas do grupo Boticário (ou “grupo”), realizada com base em sólidas razões empresariais. O r. acórdão afirmou expressamente que não avaliaria tais razões empresariais, todavia, tendo em vista a complexidade e relevância de tais aspectos para o adequado entendimento da questão;

- que, conforme já mencionado anteriormente, em 29 de junho de 2011 e 20 de outubro de 2011, duas outras empresas integrantes do mesmo grupo da Recorrente, quais sejam a Embralog e a Cálamo, foram autuadas exatamente pelas mesmas razões e pelos mesmos Agentes Fiscais que lavraram o auto de infração contra a Recorrente. Em ambos os processos, os critérios jurídicos adotados foram o de aplicação de entendimento de natureza exclusivamente contábil da CVM a respeito do ágio, assim como a violação ao art. 299 do RIR/99, tendo sido aplicada a multa de ofício normal, ou seja, a de 75%;

- que, no que diz respeito a decadência do direito do Fisco questionar o ato societário que ensejou a apuração do ágio em 2006 e sua respectiva dedução subsequente, mediante auto de infração lavrado, é de se dizer que o recorrente alegou em sua Impugnação a decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade do ato societário que deu origem ao ágio apurado em 2006 e sua subsequente dedução pela Recorrente em 2008, mediante auto de infração lavrado somente em 11/04/12, portanto quando já transcorridos 5 (cinco) anos do fato jurídico originário do ágio (incorporação de ações);

- que, com base na jurisprudência dos antigos Conselhos de Contribuintes, não se pode olvidar que ocorreu, no presente caso, a decadência do direito do Fisco questionar a legitimidade do ágio apurado quando da incorporação das ações da Recorrente, ocorrida em 18/12/2006, pela G&K, ainda que os efeitos decorrentes desse fato ou do exercício desse direito, qual seja, a dedução do ágio, surgiram somente a partir de 03/11/2008, com a cisão parcial seletiva, seguida de versão do patrimônio cindido da G&K pela Recorrente (fato posterior) eis que já transcorrido o prazo decadencial (preclusão) de cinco anos entre o fato que ensejou a apuração do ágio (18/12/2006) e a lavratura do auto de infração (11/04/12);

- que, no que diz respeito da nulidade do lançamento referente à multa qualificada de 150% por violação ao art. 146 do CTN, é de se dizer que conforme já mencionado anteriormente, em 29 de junho de 2011 e 20 de outubro de 2011, duas outras empresas integrantes do mesmo grupo da Recorrente, quais sejam a Embralog e a Cálamo, foram autuadas exatamente pelas mesmas razões e pelos mesmos Agentes Fiscais que lavraram o auto de infração contra a Recorrente. Em ambos os processos, os critérios jurídicos adotados foram o de aplicação de entendimento de natureza exclusivamente contábil da CVM a respeito do ágio, assim como a violação ao art. 299 do RIR/99, tendo sido aplicada a multa de ofício normal, ou seja, a de 75%;

- que, no que diz respeito a impossibilidade de tributação da receita de reversão da provisão constituída com base nas Instruções 319 e 349 da CVM, é de se dizer, que a provisão que foi adicionada quando de sua constituição. Portanto, a Recorrente alegou em sua

Impugnação a impossibilidade de tributação da receita da provisão constituída com base nas melhores práticas societárias incentivadas pelas Instruções nº 319 e 349 da CVM, uma que vez 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);

- que, agora, o acórdão combatido sustentar que a desconsideração da exclusão da reversão da provisão indedutível da Recorrente teria o mesmo efeito ou também serviria ao propósito de se glosar as despesas com a amortização do ágio, representa um fundamento totalmente novo para o lançamento efetuado, o que também resultaria em uma nítida mudança no seu critério jurídico, de forma obviamente contrária à proteção assegurada pelo art. 146 do mesmo CTN;

- que os efeitos finais da “Provisão Instrução CVM 319-349” estão expressamente assegurados pela própria legislação tributaria, ou seja, não bastassem todos os fundamentos até aqui apresentados cabe, por derradeiro, demonstrar que o procedimento adotado pela Recorrente em constituir a provisão em questão encontra pleno respaldo na legislação tributaria. Como será comprovado a seguir, o efeito final da provisão adotada pela Recorrente em nada difere de procedimento expressamente já previsto na legislação tributaria, previsão esta absolutamente distinta e independentemente dos requisitos contábeis que (ao lado dos propósitos societários) também fundamentam a constituição da provisão;

- que esta constatação vem, portanto, afastar por completo qualquer pretensão em utilizar a “Provisão Instrução CVM 319-349”, existente na Recorrente, para tentar desqualificar os efeitos tributários inerentes ao ágio apurado pela G&K por ocasião da incorporação de suas ações. Afinal, uma tal pretensão – ainda que por hipótese admita-se poder estar baseada no Direito Contábil Societário – esbarra frontalmente nos claros preceitos da legislação tributaria especial para reger a matéria (Direito Contábil Fiscal/Tributário);

- que, no que diz respeito a questão prejudicial ao mérito objeto do acórdão recorrido, que apresentou mera reprodução das razões contidas no termo de verificação fiscal, é de se dizer, que, no entanto, a figura do ágio interno é incompatível com a essência empresarial e econômica da reorganização societária que envolveu a Recorrente: a operação de incorporação de ações não pode ser considerada isoladamente, mas sim como uma das etapas de um legítimo movimento de reestruturação muito mais abrangentes, motivado por uma transação envolvendo terceiros independentes;

- que, todavia, ainda que se considere, numa remota hipótese, que se trata de “ágio interno”, nos termos como assim caracterizado exclusivamente pela Ciência Contábil, passa a Recorrente a demonstrar que a amortização do ágio por ela apurado encontra total amparo no Direito Tributário, e que, portanto, espera-se seja reconhecida como adequada por este E. CARF;

- que do direito que ampara a amortização do ágio pela recorrente, independentemente da caracterização que possa lhe ser atribuída pela ciência contábil, a recorrente apresentou em sua Impugnação os diversos pontos de aproximação e distancia entre o Direito Contábil e seus sub-ramos: o Direito Contábil Societário e o Direito Contábil Fiscal/Tributário, assim como a intersecção entre esses sub-ramos e a legislação tributaria para fins de apuração das bases de cálculos do IRPJ e CSL, demonstrando que o ordenamento jurídico vigente à época da apuração do ágio em questão, bem como o atual, asseguram à Recorrente o pleno direito à amortização do ágio registrado em seu patrimônio;

- que, a vista de todo o exposto, demonstrado o Direito que ampara a amortização do ágio pela Recorrente, passa-se a refutar a alegação do acórdão recorrido no sentido de que não teria havido um preço ou custo de aquisição que justificasse a apuração do ágio amortizado;

- que, no que diz respeito as equivocadas considerações feitas pelo acórdão recorrido quanto às diversas formas de aquisição de bens reguladas pelo direito, é de se dizer, que, neste sentido, ao analisar o caso concreto, o acórdão recorrido também concluiu, equivocadamente, que o ágio gerado seria inválido, pois (i) seria condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço, ou seja, um dispêndio de recursos para se obter algo de terceiro; (ii) não teria havido um sacrifício econômico suportado pela G&K que justificasse a constituição do ágio em questão e que, portanto (iii) a operação carece de substância econômica, haja vista ganho algum ter sido realizado no caso em questão, conforme se verifica dos itens 67 a 72 do referido acórdão;

- que, entretanto, tal conclusão é contraditória com a própria forma de cálculo do ágio, pois, se o critério e a rentabilidade futura com base na metodologia do fluxo de caixa descontado, esta só poderá ocorrer por mera expectativa, a qual, no caso concreto, veio a se concretizar nos anos subsequentes. Alias, conforme expressamente reconhecido no laudo de avaliação emitido pela KPMG e transcrito no próprio acórdão recorrido, “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”, ou seja, não há nada que possa descredenciar a utilização desse critério para a operação objeto do caso concreto;

- que, no que diz respeito ao negócio jurídico de incorporação de ações: efetiva aquisição de ações no caso concreto, é de se dizer, que consoante já demonstrado na Impugnação apresentada, o ágio gerado no presente caso decorre do desdobramento do custo de aquisição de participação societária em decorrência de um negócio jurídico de incorporação de ações, previsto no artigo 252 da Lei das S/A, tendo a exposição de motivos do Projeto da Lei das S/A se expressado no sentido de que “A incorporação de ações é meio de tornar a companhia subsidiária integral, e equivale a incorporação de sociedade sem extinção da personalidade jurídica da incorporada. A disciplina legal da operação é necessária porque ela implica – tal como na incorporação de uma companhia por outra – em excepcionar o direito de preferência dos acionistas da incorporada de subscrever o aumento de capital necessário para efetivar a incorporação;

- que, uma vez demonstrado, a verdadeira natureza jurídica dos atos praticados, sua total conformidade com o Direito Contábil Societário vigente à época dos fatos, e a conseqüente desnecessidade de pagamento, faz-se necessário agora analisar as normas tributárias que tratam dessa mesma operação;

- que, no que diz respeito a natureza jurídica do ágio para Direito Tributário, é de se dizer, que tendo em vista que o acórdão recorrido que a G&K não teria efetuado pagamento ou assumido qualquer ônus cujo valor devesse ser recuperado mediante amortização do ágio, conforme se observa do item 76. Referido entendimento foi extraído do mesmo equivoco constante do TVF elaborado pelos Srs. Agentes Fiscais, ao afirmarem que o ágio gerado no presente caso não seria dedutível em razão de decorrer de um ativo que supostamente não teria tido nenhum custo;

- que o procedimento adotado pela Recorrente esta em total conformidade não somente com as normas de Direito Contábil Societário vigentes à época, como, também, com as normas de Direito Tributário, estando equivocado o r. acórdão em suas conclusões,

motivos pelo espera-se que este E. CARF cancele as autuações objeto do presente processo administrativo;

- que, no que diz respeito a inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSL, da amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização nos termos do art. 299 do RIR/99, é de se dizer, que a Impugnação apresentada, o lançamento efetuado no caso concreto pela suposta impossibilidade de dedução, na base de cálculo do IRPJ acerca das despesas com amortização do ágio, também o foi realizado em relação à CSL;

- que, no que diz respeito a indevida aplicação da multa qualificada ao caso concreto, é de se dizer, que, neste sentido, a aceitação tácita pelo acórdão recorrido de todos os argumentos de propósitos negocial e motivação empresarial apresentados pela Recorrente em sua Impugnação, além da inexistência de step transactions, tal qual evidenciado no presente recurso, já seria suficiente para afastar de plano qualquer aplicação de multa qualificada no caso concreto. Nada obstante, pelo princípio da eventualidade, a Recorrente passa a demonstrar, de forma pormenorizada, todos os demais aspectos suficientes para afastar a pretensão de aplicação de multa qualificada tal como equivocadamente pretendido pelo acórdão;

- que não há como prosperar a acusação de que a Recorrente teria agido com dolo e praticado qualquer fraude no caso concreto a justificar a aplicação da multa qualificada, uma vez que nem as autoridades fiscais e tampouco o acórdão recorrido comprovaram efetivamente a existência dessas patologias, razão pela qual e também por tudo quanto foi exposto, deve a referida multa ser integralmente canceladas, em respeito à legislação, à doutrina sobre o assunto e à própria jurisprudência deste E.CARF;

- que, no que diz respeito ao cancelamento da multa qualificada por aplicação do art. 112 do CTN, é de se dizer, que pode-se notar, que a ausência de dolo e fraude no caso concreto, cabe lembrar que, na tentativa de justificar a multa qualificada e a responsabilidade solidária dos acionistas da Recorrente, os Srs. Agentes Fiscais socorreram-se das lições do Prof. Marco Aurélio Greco a respeito de como a realidade de um planejamento tributário pode ser visualizada (item 79 do TVEAF anexo ao auto de infração);

- que seja integralmente cancelada a multa de ofício qualificada, por estarem configuradas todas as hipóteses previstas nos incisos do art. 112 do CTN;

- que, no que diz respeito a impossibilidade de aplicação da multa isolada concomitante com a multa de ofício, é de se dizer, que a dupla penalidade sobre a mesma suposta infração, se depreende dos demonstrativos de cálculo dos Autos de Infração, as autoridades fiscais exigem da Recorrente a multa isolada sobre as diferenças de antecipação que supostamente não teriam sido recolhidas por ela, em decorrência da dedução e amortização dos ágios com base em balancetes mensais nos períodos base de 2006, 2007, 2008 e 2009;

- que se por um mero acaso quaisquer das exigências relacionadas ao IRPJ e CSL forem entendidas por esta Colenda Turma deste E. CARF como sendo devidas no caso concreto, a multa isolada sobre as antecipações não poderá prevalecer;

- que, no que diz respeito a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, é de se dizer, que pode-se, notar que de acordo com o acórdão recorrido, não seria possível conhecer da matéria relativa à cobrança de juros sobre a multa de ofício, uma vez que tal exigência inexistia nos autos de infração de IRPJ e CSL objeto dos presentes autos.

Em 30 de novembro de 2012, a Fazenda Nacional, por intermédio do seu representante legal apresenta, tempestivamente, com fundamento no § 2º do art. 48 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, as suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto (fls. 4765/4830) baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, no que diz respeito a inexistência de “decadência”, é de se dizer, que a possibilidade de se rever fatos ocorridos no passado que geraram efeitos tributários no presente. A recorrente suscita a decadência dos créditos tributários, sob o argumento de que ultrapassado o termo decadencial para lançamento, conforme regra do art. 150, §4º do CTN. afirma que as exclusões questionadas são mero efeito do ágio apurado e contabilizado em 2006, sendo que o auto de infração foi lavrado somente em 11/04/2012;

- que, com efeito, o prazo decadencial é aplicável à atividade tributante do Estado. Isto é, ocorrida a materialização da hipótese de incidência tributária prevista em lei (fato gerador), o Fisco tem o prazo de cinco anos para constituir a correspondente obrigação tributária por meio do lançamento;

- que, para a contagem da decadência, deve-se ter em mira o fato gerador da obrigação tributária que será constituída. Sem a materialização de alguma hipótese de incidência prevista em lei, não há que se falar em constituição de crédito fiscal, o que, por sua vez, afasta a possibilidade de contagem do prazo decadencial. Em resumo, não havendo fato gerador, não haverá prazo decadencial a ser contado;

- que, no caso do IRPJ da CSLL, por exemplo, não ocorrendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e o resultado ajustado positivo do exercício (antes da provisão para o imposto de renda), não haverá prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir as respectivas obrigações tributárias; não haverá o que lançar;

- que tange aos tributos aqui discutidos, a legislação aplicável ao IRPJ e a CSLL não admite o enquadramento do pagamento de um ágio como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza ou de resultado positivo da atividade empresarial. Pelo contrário, a aquisição de um ágio significa a aquisição de uma expectativa de ganho futuro. Quando do efetivo pagamento do ágio, não há qualquer ganho auferido pela adquirente, apenas uma despesa, uma diminuição patrimonial;

- que, no que tange a fluência do prazo decadencial nesse caso, o Fisco possui cinco anos para constituir os créditos de IRPJ e CSLL decorrentes da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e do resultado ajustado positivo auferidos pela empresa em determinado ano-base. O ágio utilizado na apuração das respectivas bases de cálculo não compõe a hipótese de incidência dos referidos tributos, apenas afeta quando da sua efetiva utilização o cálculo do montante a ser pago (benefício fiscal);

- que, com efeito, em face do ágio registrado pelo contribuinte, o Fisco pode, ao averiguar a sua regularidade, concordar ou não com a sua amortização na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se concluído que o registro contábil se adequou aos requisitos impostos pelo benefício fiscal concedido pela legislação, a amortização será homologada. Caso contrário, a amortização será glosada, sendo mantido, porém, a existência contábil do ágio registrado;

- que anuir com o raciocínio defendido pelo contribuinte significa abrir um caminho livre para a fraude, pois será dado aos contribuintes o melhor de dois mundos. Primeiro, ele poderá registrar um ágio fraudulento em face do qual a Autoridade Fazendária nada poderá fazer contra (pois não é fato gerador de nenhum tributo). Segundo, depois de ultrapassado o interregno de cinco anos do registro desse ágio fraudulento, o contribuinte poderá deduzir a despesa com a sua amortização livre de qualquer fiscalização, pois, não obstante o fato de somente agora ele o estar usando para influenciar na apuração dos débitos fiscais que contra ele foram constituídos, este CARF considerará que o direito de a Fazenda glosar aquele registro já decaiu;

- que somente quando o contribuinte deduz o ágio na apuração do IRPJ e da CSLL a serem recolhidos, o Fisco tem algo a homologar (no presente caso, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pelo sujeito passivo no ano de 2008 e 2009). Antes disso, o Estado não tem qualquer fato tributário que envolva o ágio pago pela empresa;

- que, no caso dos presentes autos, embora o ágio tenha surgido de uma operação societária realizada em 2006, os seus efeitos tributários se prolongaram durante vários anos. Aqui se discute a utilização das despesas com amortização de ágio nos anos-calendário de 2008 e 2009;

- que, por oportuno, registra-se, a título de analogia, o entendimento jurisprudencial acerca da possibilidade de a Administração Tributária revisar os prejuízos fiscais utilizados pelos contribuintes para reduzir sua tributação futura. Conforme poderá ser visto, é uníssono nos Tribunais pátrios que, não sendo fatos geradores tributários, não há que se falar em transcurso do prazo decadencial, e que, o prazo decadencial para o lançamento deve ser contado a partir do tributo apurado pelo sujeito passivo, não do registro da rubrica que será utilizada no futuro como benefício fiscal;

- que, no caso dos presentes autos, o que é homologado pelo Fisco é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, não o ágio registrado em si. O prazo decadencial corre em face do fato gerador apurado, não do ágio contabilizado. Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos dados que dão origem aos créditos que serão constituídos;

- que nos registros contábeis não corre prazo decadencial tributário. Independentemente de quando esses registros foram realizados pelo sujeito passivo, o Fisco pode realizar ajustes neles quando eles forem efetivamente utilizados para afetar a tributação devida pelo contribuinte;

- que o lançamento ora discutido tem por objeto as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2008 e 2009, não o ágio registrado no ano de 2006. Em que pese esse ágio poder reduzir a tributação devida pelo sujeito passivo, ele, por si só, não é fato gerador de nenhum tributo. O que constitui fato gerador do IRPJ e da CSLL é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e a obtenção de resultado ajustado positivo, respectivamente. O ágio previsto nos artigos 385 e 386 do RIR/99 constitui um mero benefício fiscal em potencial, mera expectativa de um direito condicional do contribuinte que o registra contabilmente;

- que da inexistência de vício no lançamento, neste sentido, a recorrente sustenta a nulidade do lançamento referente à multa de ofício aplicada no percentual de 150%;

porquanto houve nova interpretação dos fatos e da legislação, quando da subsunção desses mesmos fatos em relação a outras empresas do grupo BOTICÁRIO, no caso a EMBRALOG e CÁLAMO, violando-se o art. 146, do CTN;

- que além de ser irrelevante o fato de duas empresas do grupo BOTICÁRIO terem sido autuadas pelos mesmos fatos, com aplicação de multa de ofício no percentual de 75%, é importante destacar que uma das empresas citadas, no caso a CÁLAMO, sofreu lançamento complementar para lançamento da multa de ofício qualificada, o que faz cair por terra a tese da recorrente,

- que da indedutibilidade do ágio registrado, aduz a recorrente que a dedução das despesas com a amortização do ágio na apuração do lucro real e do resultado do exercício ajustado para fins de incidência da CSLL obedeceu a todos os requisitos impostos pela legislação tributária. O ágio registrado decorreu de um efetivo dispêndio financeiro e de operações com inegável propósito negocial, assim como foram absorvidos por meio de operações societárias válidas. Dessarte, verificadas todas as condições necessárias, a dedução das despesas com amortização dos respectivos ágios na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é devida nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997;

- que, no entanto, a análise das operações de reorganização societária do grupo BOTICÁRIO revela uma sequência de atos praticados com o único objetivo de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio de amortização de despesas de ágio criado ficticiamente, exorbitando do alegado propósito negocial;

- que entende-se por ágio ou deságio a diferença entre o valor de patrimônio líquido de uma participação societária (proporcional à participação do sócio no capital social da empresa) e o seu custo de aquisição (montante pelo qual ela é negociada entre as partes contratantes). Se o valor de aquisição for maior que o patrimonial, o adquirente terá pago um ágio, se for menor, deságio;

- que quanto à apuração do lucro real e do resultado do exercício ajustado para fins de incidência da CSLL, usualmente, a amortização do ágio ou deságio não é deduzida ou tributada. Via de regra, a dedução ou tributação dessa amortização no âmbito do IRPJ e da CSLL somente ocorrerá quando o investimento que lhe deu origem for alienado ou liquidado (arts. 391 e 426 do RIR/99), na apuração de eventual ganho ou perda de capital, quando então o ágio ou deságio é incluído (somado ou diminuído) no preço de aquisição do investimento que está sendo extinto;

- que a aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, e sem observar os requisitos impostos pela lei que concede o benefício fiscal, não é hábil a gerar um ágio cuja despesa de amortização será dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL;

- que da indedutibilidade do ágio decorrente das operações de reorganização societária praticadas pelo grupo BOTICÁRIO Quanto ao ágio amortizado pela empresa autuada, acertada fora a constatação da Autoridade Fiscal de que ele não existe, pois fora criado artificialmente, não sendo possível, portanto, a sua dedução na conta de resultado da empresa;

- que além de não ser dedutível nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o ágio utilizado pelo recorrente não é passível de integrar a conta de resultado por nenhum outro dispositivo que autoriza a dedutibilidade de despesas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A despesa amortizada pelo sujeito passivo na apuração de seu lucro líquido não se

enquadra em nenhuma das hipóteses de dedutibilidade previstas pelos artigos 324 a 327 do RIR/99;

- que da previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL da amortização de ágio considerada indedutível. Ou seja, a recorrente a inexistência de previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL da amortização de ágio considerada indedutível, pois não se aplicaria a esse tributo a previsão contida no art. 299, do RIR/99;

- que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL tem como fundamento constitucional o art. 195, I, "c", da Constituição Federal, o qual prevê a incidência da contribuição social sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei;

- que, nessa ordem de idéia, é inverídico que o art. 299 do RIR não se aplica à CSLL, para efeito de apuração da base tributável da CSLL. Logo, não há qualquer equívoco na autuação;

- que da devida qualificação da multa de ofício no que tange à qualificação da multa aplicada, entendeu o fiscal que a contribuinte autuada reduziu o montante dos impostos devidos por meio de artifícios dolosos, realizando uma série de atos societários sem nenhuma substância. Para tanto, o lançamento constatou que o sujeito passivo teria incorrido em evidente intuito de fraudar a fazenda nacional. Tal entendimento fora ratificado pela autoridade julgadora de primeira instância;

- que verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento. Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal;

- que quanto a multa por estimativa a recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% (multa por estimativas), por configurar dupla penalidade pela mesma infração. Entretanto, não procede a argumentação;

- que, analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício no percentual de 150 % tem por base o inc. I, do art. 44, c/c §1º do mesmo artigo da Lei 9.430/96, e resulta da falta de recolhimento do tributo por parte da contribuinte. Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pela empresa, da sistemática de recolhimento por estimativa mensal antecipado do IR e CSLL;

- que, sob essa ótica, percebe-se que o não recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano calendário. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da omissão de rendimentos, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, enquanto que, do descumprimento do regime de recolhimento de estimativa, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea "b", da mesma Lei;

- que a multa isolada deve incidir sobre as antecipações que não foram pagas pela empresa no decorrer do ano. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada do CARF, são meros adiantamentos do que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido;

- que, por fim, necessário esclarecer que uma vez constatada a falta de pagamento do imposto devido por estimativa, após o término do ano-calendário, há que ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica. Frise-se que não existe qualquer limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto. A lei não dispensa a cobrança da penalidade nesses casos;

- que, portanto, não existe qualquer ilegalidade na aplicação conjunta de multa isolada e de ofício, pois cada uma penaliza infrações distintas. E mais, a aplicação da multa isolada independe da apuração definitiva do imposto, e o encerramento do ano-calendário não é óbice para a sua aplicação, conforme legislação acima transcrita;

- que quanto a cobrança de juros sobre a multa de ofício é de se dizer, que a questão, quanto a este particular, é a incidência de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa por lançamento de ofício;

- que, entretanto, uma interpretação efetivamente literal conduz a uma conclusão diferente, autorizando a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Isso porque não pode olvidar do termo “decorrente de”, aposto antes das palavras “tributos e contribuições” no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Dizer que “os débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ou seja, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições”, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”;

- que afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício. O prazo necessário à conclusão do processo administrativo, somado ao tempo de uma posterior fase judicial acabariam por aniquilar o impacto punitivo ou educativo da multa, dada a corrosão pela inflação;

- que ainda há outro grave comprometimento da administração tributária. A partir do lançamento, o tributo e a multa de ofício passam a ser devidos pelo contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. Não há possibilidade para a segregação das formas de correção desse montante total.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise preliminar dos autos do processo se verifica, que a ação fiscal em discussão versa sobre a ausência da adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, do valor de despesa indedutível, computada na apuração do lucro líquido, relativa a amortização de ágio em aquisição de participações societárias.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal constantes dos Autos de Infrações lavrados (fls.1164/1190), o lançamento foi realizado sob o entendimento de que ausência da adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, do valor de despesa indedutível, computada na apuração do lucro líquido, relativa a amortização de ágio em aquisição de participações societárias, feriu a legislação de regência a época dos fatos geradores apurados, diante disso apurou-se as irregularidades abaixo transcritas:

1 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS: Valores relativos a ágios excluídos indevidamente do Lucro Real nos anos-calendários 2008 e 2009, constantes nos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) e das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, 1995 e arts. 247 e 250, do RIR/99.

2 – MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Falta ou insuficiência de pagamento de Imposto de Renda Mensal por Estimativa, conforme o Termo de Verificação e Encerramento de ação Fiscal. Infração capitulada nos arts. 222 e 843, do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Por decorrência foi lavrado o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base nas seguintes infrações:

1 – EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL – EXCLUSÕES INDEVIDAS: Valores relativos a ágios excluídos indevidamente do Lucro Real nos anos-calendários 2008 e 2009, constantes nos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) e das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Infração capitulada no art. 2º da Lei nº 7.689, DE 1988; ART. 57 DA Lei nº 8.981, de 1995; art. 2º da lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da lei nº 9.316, de 1996 e art. 37 da lei nº 10.637, de 2002.

2 – MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE A BASE

ESTIMADA: Falta ou insuficiência de pagamento Da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, conforme o Termo de Verificação e Encerramento de ação Fiscal. Infração capitulada no art. 44, inciso II, alínea b, da lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Deixo de analisar as preliminares suscitadas em razão da decisão de mérito.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade lançadora pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

Reproduzo a seguir o brilhante voto proferido pelo ilustre Conselheiro desta colenda 2ª Turma Ordinária 4ª Câmara Fernando Brasil de Oliveira Pinto, do qual faço minhas as suas palavras:

“2.2. Da exclusão da provisão para ajuste do valor do ágio:

Conforme já relatado, a Recorrente alega que constituiu provisão para ajuste do valor do ágio e que tal fato não teve qualquer repercussão no resultado fiscal do período de sua formação. Posteriormente, quando de sua reversão, os valores foram lançados a crédito em conta de resultado e, a fim de manter a neutralidade fiscal, excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Aduziu ainda que o procedimento adotado pela Fiscalização em glosar a exclusão da reversão da citada provisão contraria a legislação vigente.

Razão assiste à Recorrente quanto a não ocorrência de infração em relação à exclusão realizada, exclusão essa relativa à anulação da reversão da provisão para realização de ágio.

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

A contabilização dessa provisão decorre da observância ao disposto no art. 6º, § 1º, da Instrução CVM nº 319, de 3 de dezembro de 1999, com a redação que lhe foi dada pela Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001. Essa norma pauta a contabilização, na incorporadora ex-controlada, do ágio apurado pela incorporadora ex-controladora quando da aquisição do investimento na ex-controlada. Em síntese, o regramento citado objetiva circunscrever os efeitos contábeis do ágio aos seus aspectos fiscais diante da incorporação de uma sociedade controladora por sua controlada. Confirma-se os termos do art. 6º antes referido:

"Art. 6º - O montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora será contabilizado, na incorporadora, da seguinte forma:

[...]

III. em conta específica do ativo diferido (ágio) ou em conta específica de resultado de exercício futuro (deságio) - quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro.

§ 1º O registro do ágio referido no inciso I deste artigo terá como contrapartida reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido, devendo a companhia observar, relativamente aos registros referidos nos incisos II e III, o seguinte tratamento:

a. constituir provisão, na incorporada, no mínimo, no montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, que será apresentada como redução da conta em que o ágio foi registrado;

b. registrar o valor líquido (ágio menos provisão) em contrapartida da conta de reserva referida neste parágrafo;

c. reverter a provisão referida na letra "a" acima para o resultado do período do ágio; e

d. apresentar, para fins de divulgação das demonstrações contábeis, o valor líquido referido na letra "a" no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo, conforme a expectativa da sua realização.

A Comissão de Valores Mobiliários - CVM buscou expurgar das demonstrações financeiras valores que não tivessem significação econômica. Por esse motivo, determinou a constituição, na incorporada, de provisão (redução concomitante do ativo e do patrimônio líquido) em montante equivalente à diferença entre o valor do ágio e o do benefício fiscal decorrente da sua amortização (§ 1º, "a"). O valor líquido remanescente dessa operação (ágio - provisão) deveria ser registrado em conta do patrimônio líquido da incorporadora denominada "Reserva Especial de Ágio" (§ 1º, "b"), enquanto o ativo da incorporadora deveria registrar esse mesmo valor líquido no circulante ou no realizável a longo prazo de acordo com a expectativa de realização do ágio (§ 1º, "d").

Vejamos como o Manual de Contabilidade trata do assunto:

O próximo passo do processo de incorporação reversa é promover a incorporação da sociedade veículo (Cia. "Y") pela Cia. "B", sua controlada direta, a qual utilizará a despesa fiscal de amortização do ágio [...]

Ocorre que esse ágio, se fosse amortizado contabilmente também (o que acontecia até 2008), produziria uma redução do lucro de "B" [...]

Por isso determinou a CVM em sua Instrução nº 319/99, com as alterações promovidas pela Instrução CVM nº 349/01, que precisavam ser feitos ajustes nas rubricas de ativo (ágio por rentabilidade futura incorporado) e de reserva especial de ágio na Cia. "B" no sentido de que se contabilizasse, a crédito do referido ágio uma conta retificadora, a débito da conta de patrimônio líquido criada com a incorporação, normalmente uma reserva para futuro aumento de capital; o valor desse lançamento devia corresponder ao total do ágio diminuído do benefício fiscal decorrente de sua amortização, fazendo com que assim o ativo correspondesse apenas ao valor desse benefício. Essa conta retificadora só era transferida para o resultado à medida da baixa do ágio a que se referia. E a reserva só podia ser incorporada ao capital à medida do efetivo aproveitamento fiscal da amortização do ágio.

(IUDÍCIBUS, Sérgio de... [et. al.]. **Manual de Contabilidade Societária**. - São Paulo: Atlas, 2010, p. 446)

No tocante à contabilização da provisão para realização do ágio, assim procedeu o contribuinte, ressaltando-se que o valor da provisão constituída foi de 100% do ágio contabilizado. Desse modo, as amortizações mensais do ágio (cuja contrapartida constitui despesa) passaram a ter o mesmo valor da reversão da provisão constituída (cuja contrapartida é uma receita). Ocorre que, na constituição da provisão, não houve reflexo no resultado contábil apurado, uma vez que sua contrapartida se deu diretamente em conta do patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado.

Veja-se, a seguir, excertos dos lançamentos contábeis relativos à amortização do ágio (fl. 282):

(...)

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

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

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

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

3. Conclusão:

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de "preclusão" da possibilidade do Fisco questionar a formação do Ágio, cancelando integralmente os autos de infração.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte, bem como dar provimento aos recursos dos sócios para afastar a responsabilidade solidária de Artur Noemio Grynbaum e Miguel Gellert Krigsner.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Processo nº 10980.722215/2012-94
Acórdão n.º **1402-001.521**

S1-C4T2
Fl. 18

CÓPIA