



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

**Processo n°** 10980.723835/2014-11  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.631 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2018  
**Matéria** ÁGIO INTERNO  
**Recorrentes** BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008, 2009

DECISÃO ADMINISTRATIVA TRANSITADA EM JULGADO. NOVO LANÇAMENTO. MESMO FATO.

Está correto o novo lançamento realizado corrigindo equívoco quanto à forma de anulação dos efeitos tributários de amortização de ágio inoponível ao Fisco, quando a decisão administrativa transitada em julgado não aborda o mérito do procedimento administrativo fiscal e o novo lançamento não contradiz a referida decisão em nenhum momento.

LANÇAMENTO. VINCULAÇÃO.

A constituição de crédito tributário, em especial oriundo de fraude, é obrigação inafastável da autoridade administrativa, insofismável por esforço doutrinário.

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INEXISTÊNCIA.

Não se aplica ao caso *sub judice* o princípio da não-surpresa e da confiança, forte no artigo 146 o CTN, pois a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos fatos e ao mesmo contribuinte e não ao erro de direito ou a fatos envolvendo contribuintes diferentes.

DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS QUE INFLUENCIAM RESULTADOS FUTUROS.

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

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Aplica-se o prazo previsto no artigo 173 do CTN quando as circunstâncias ensejadores do fato gerador são fraudulentas.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009

#### ÁGIO. OPERAÇÕES DENTRO DE GRUPO ECONÔMICO.

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

#### ÁGIO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

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

#### MULTA QUALIFICADA.

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

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008, 2009

#### APLICAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator e, quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade quanto à impossibilidade de nova autuação, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias e, votando pelas conclusões do relator os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado; por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de decadência para o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio apurado; por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência em face da aplicação do art. 173 do CTN, e no mérito, em negar provimento aos recursos quanto à exigência principal e aplicação da multa qualificada e à manutenção da responsabilidade solidária dos sujeitos passivos arrolados, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias que davam provimento integral aos recursos. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pela manutenção da responsabilidade solidária apenas em face do art. 135, III do CTN. Solicitaram a apresentação de declaração de voto os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator.

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

## Relatório

Em julgamento Recurso de Ofício e Recurso Voluntário relativos aos autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) atinentes aos anos-calendário de 2008 e 2009, ambos cientificados em 19 de dezembro de 2014, cujas infrações foram assim relatadas no acórdão recorrido:

*Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada (Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 09.1.01.00-2014-00004-9, às fls. 03-05), foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.*

*Autos de infração de IRPJ e CSLL*

*O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1334-1345) exige o recolhimento de R\$ 1.452.311,61 de imposto, R\$ 2.178.467,42 a título de multa de lançamento de ofício de 150% e R\$ 672.129,81 de juros de mora, além de R\$ 2.657.257,24 de multa de ofício exigida isoladamente.*

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

*3.1. glosa de despesa inexistente com amortização do ágio interno apurado pela empresa veículo G&K Holding S/A em 18/12/2006 sobre o patrimônio líquido da própria interessada, cujo valor foi recebido no acervo vertido na incorporação reversa ocorrida em 03/11/2008, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR de 1999 e arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:*

*30/11/2008.....R\$ 2.013.529,27*

*31/12/2008.....R\$ 2.013.529,27*

*3.2. ajuste indevido no RTT (FCONT) em decorrência da escrituração de despesa inexistente com amortização do ágio interno apurado pela empresa veículo G&K Holding*

*S/A em 18/12/2006 sobre o patrimônio líquido da própria interessada, cujo valor foi recebido no acervo vertido na incorporação reversa ocorrida em 03/11/2008, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 6º, § 5º, “b” do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR de 1999:*

31/12/2009.....R\$ 24.162.351,19

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

jan/2009.....R\$ 2.657.257,24

*4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (fls. 1346-1355) exige o recolhimento de R\$ 1.126.837,10 de contribuição, R\$ 1.690.255,65 a título de multa de lançamento de ofício de 150% e R\$ 521.500,21 de juros de mora, além de R\$ 986.712,25 de multa exigida isoladamente.*

*5. O lançamento decorre das mesmas infrações apuradas no lançamento de IRPJ, com infração ao disposto nos arts. 2º e §§, e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008), art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995), art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941, de 2009, e art. 6º, § 5º, “b” do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.*

*6. Foi atribuída sujeição passiva solidária aos sócios Miguel Gellert Krigsner (CPF nº 051.622.118-34) e Artur Noemio Grynbaum (CPF nº 722.349.549-91) pelos débitos de IRPJ e CSLL em análise, porquanto restaram caracterizados interesse comum e infração de lei na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, nos termos do disposto nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, conforme Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária de fls. 1408-1409 e 1411-1412.*

#### **Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal**

*7. A apuração do ágio interno de R\$ 206.482.363,56 amortizado pela interessada foi assim descrita no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 1357-1406):*

*VI. Da origem do “ágio” nas quatro incorporações pela G&K*

*18. Antes de se analisar o tratamento dispensado pela BOTICA aos “ágios” a ela transferidos pela G&K, é imprescindível fazermos uma retrospectiva dos fatos ocorridos e procedimentos adotados pela holding desde o momento em que incorporou a BOTICA, a Cálamo, a*

*Embralog e a OBF, até a sua cisão parcial, de modo que se tenha bem claro que:*

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

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

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

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

*e) corroborando a informação anterior, a G&K fez constar na linha 27 - Ágios em Investimentos da Ficha 36A - Ativo, de sua DIPJ 2007 AC 2006, retificadora, entregue em 28/06/2007, o montante de R\$ 1.776.161.561,96, referente às 4 companhias incorporadas, onde se encontram os R\$ 206.481.363,56 correspondentes à BOTICA;*

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

*g) a despesa supracitada reduziu o Lucro Líquido do AC 2007 da G&K, tendo sido lançada na linha 38 (Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL) da Ficha 06A - Demonstração do Resultado, da DIPJ 2008 (retificadora, entregue em 04/01/2010); entretanto, por se tratar de uma despesa indedutível, foi corretamente adicionada na linha 11 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, da mesma DIPJ, em*

consonância com a adição registrada no Lalur 2007, com data de 31/12 e o histórico “Ágio s/ Investimentos Coligadas/Controladas”, cujo valor de R\$ 20.094.111,31 tem a seguinte composição:

| <b>CONTROLADA</b> | <b>DESPESA COM “ÁGIO”</b> |
|-------------------|---------------------------|
| <b>BOTICA</b>     | <b>5.682.417,69</b>       |
| Cálamo            | 13.467.329,92             |
| Embralog          | 216.473,05                |
| OBF               | 727.890,65                |
| <b>Total</b>      | <b>20.094.111,31</b>      |

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

i) tal despesa reduziu o Lucro Líquido de 01/01 a 03/11/2008 da G&K, tendo sido lançada na linha 38 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 06A - Demonstração do Resultado, da DIPJ 2008 Especial da Cisão (retificadora, entregue em 20/12/2008); entretanto, por se tratar de uma despesa indedutível, foi corretamente adicionada na linha 11 - Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, da mesma DIPJ, em consonância com as adições registradas no Lalur 2008 de janeiro a outubro (levantou balanço/balancete de suspensão/redução em todos os meses) com o histórico “Ágio Investimentos Coligadas/Controladas”, que totalizaram R\$ 25.850.240,10, com a seguinte composição:

| <b>CONTROLADA</b> | <b>DESPESA COM "ÁGIO"</b> |
|-------------------|---------------------------|
| <b>BOTICA</b>     | <b>5.547.623,10</b>       |
| Cálamo            | 16.387.812,00             |
| Embralog          | 187.159,00                |
| OBF               | 3.727.646,00              |
| <b>Total</b>      | <b>25.850.240,10</b>      |

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

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

#### *"4.2.1 Da incorporação na BOTICA*

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

#### **BENS E DIREITOS R\$**

*Aplicações Financeiras..... 59.148.912,51*

*Impostos a recuperar ..... 3.315.087,49*

*Investimentos – Botica – Representado por*

*147.700.872 (cento e quarenta e sete milhões,*

*setecentas mil, oitocentas e setenta e duas*

*ações ordinárias nominativas, com valor*

*nominal de R\$ 1,00(um*

*real) cada ..... 175.536.160,00*

**Ágio investimento Botica ..... 193.298.809,52**

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

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

**TOTAL DOS BENS E DIREITOS ..... 238.000.160,00”**

(...)

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

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

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

*m) em 04/11/2008, a G&K baixou da provisão acima (conta 180098) contra a conta 180020 – Ágio s/ Investimentos (Ativo Permanente), em 4 lançamentos distintos, a diferença entre o “ágio” ainda não amortizado (provisões acima mencionadas) relativo a cada uma delas e o valor correspondente a 1% da participação que continuou possuindo nas referidas empresas; tal procedimento pode ser melhor compreendido no quadro a seguir:*

| CONTROLADA    | “ÁGIO” AINDA NÃO AMORTIZADO = PROVISÃO (a) | “ÁGIO” QUE PERMANECEU NA G&K DEVIDO À PARTICIP. DE 1% (b) | “ÁGIO” TRANSFERIDO ÀS CINDENDAS (a) – (b) |
|---------------|--|---|---|
| <b>BOTICA</b> | <b>195.251.322,75</b>                      | <b>-1.952.513,23</b>                                      | <b>193.298.809,52</b>                     |
| Cálamo        | 981.835.795,39                             | -9.818.357,95   | 972.017.437,44                            |
| Embralog      | 5.843.760,45                               | -58.437,60  | 5.785.322,85                              |
| OBF           | 547.286.331,96                             | -5.472.863,32   | 541.813.468,64                            |
| <b>Total</b>  | <b>1.730.217.210,55</b>                    | <b>-17.302.172,11</b>                                     | <b>1.712.915.038,45</b>                   |

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

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

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

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

#### VII. Da decisão do CARF referente à autuação anterior

19. Antes de qualquer coisa, gostaríamos de reproduzir trechos do Acórdão nº 1402-001.521 (fls. 964 a 996) da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, no processo nº 10980.722215/2012-94, relativo à apreciação do recurso voluntário da fiscalizada contra a autuação das exclusões no Lalur referentes à despesa com a amortização do “ágio” em questão.

(...)

20. Reforçados pelo entendimento dos Conselheiros da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, em cujo acórdão se encontra claramente que a despesa com a amortização do “ágio” era indedutível e que, por isto, ela é que deveria ter sido glosada na autuação ao invés da exclusão no Lalur,

*estamos fazendo por meio deste reexame a correção sugerida no que concerne ao “ágio” maior.*

*21. No tocante ao “ágio” menor, um novo lançamento teria a mesma descrição dos fatos e enquadramento legal do PAF anterior (exclusões indevidas), que teve o crédito tributário cancelado. Desta forma, o “ágio” menor não será objeto do presente auto de infração.*

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

*(...)*

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

(...)

#### **IX. Da inexistência do ágio**

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

48. Outro contundente requisito para se admitir o ágio, aceito praticamente de forma unânime pelos mais renomados profissionais das áreas contábil e tributária, é que ele seja decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando mera geração artificial de resultado, razão pela qual seu registro na contabilidade torna-se novamente inadmissível. Afinal, é

incontestável que se trata de uma “negociação” dos acionistas com eles próprios, o que significa dizer que está em suas mãos escolher os termos e valores que lhes sejam mais convenientes e vantajosos. Em suma, uma vez ausentes dois pressupostos básicos (efetivo pagamento e independência entre as partes), o ágio não é amortizável.

(...)

53. Desta forma, para que a despesa de amortização do ágio seja considerada incorrida, é necessário que haja uma abdicação de ativos ou a contratação de passivos quando uma empresa adquire ações ou quotas de outra, sendo que o custo de aquisição corresponde ao sacrifício necessário à entrada, em seu ativo, de um investimento (patrimônio líquido da investida) e de um ágio (mais-valia paga por ele). A despesa de amortização do ágio representa a alocação do sobrepreço pago ao longo da vida útil do ágio, a diluição do custo ao longo do tempo e à medida em que as receitas correspondentes são reconhecidas, em obediência ao regime de competência, como dispõe o artigo 324 do RIR/99. Se não há custo de aquisição, não há que se falar em diluição do custo.

(...)

#### **X. Das orientações da CVM contrárias ao ágio interno**

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

#### **XI. Do laudo de avaliação da Botica em 2006**

(...)

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

(...)

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

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

(...)

## **XII. Da habitualidade na criação de ágios internos pelo Grupo Boticário**

(...)

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

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

- 
- 01/08/2002 – novamente a Aerofarma Perfumarias incorpora a Floratta Perfumes, do mesmo grupo, com “ágio” de R\$ 1.870.024,80;
  - 01/09/2003 – a Aerofarma Perfumarias incorpora a MCB-Multicanal O Boticário com “ágio” de R\$ 1.589.362,20;
  - 30/11/2003 – a EE-Estação Empreendimentos e Participações aumentou o investimento no Shopping Estação com “ágio” de R\$ 1.168.982,33;
  - 18/12/2003 – criada a BP-Boticário Participações com quotas da Aerofarma Perfumarias avaliadas com “ágio” de R\$ 5.017.185,03 e com ações da OBF avaliadas com “ágio” de R\$ 25.168.634,90;
  - 01/11/2004 – cisão total da BP-Boticário Participações com o retorno do “ágio” de R\$ 5.017.185,03 para a Aerofarma Perfumarias e do “ágio” de R\$ 25.168.634,90 para a OBF;
  - 21/08/2006 – redução do capital social da OBF no valor correspondente às quotas da Botica, da Cálamo e da Embralog, que foram distribuídas aos acionistas administradores destas, Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum – por sinal, também acionistas administradores da OBF –, saindo, portanto, as referidas empresas do controle da primeira;
  - 01/09/2006 – a Cálamo promove a incorporação total da EE-Estação Empreendimentos e Participações (extinta), passando, em consequência, a controlar o Shopping Estação e o Estação Convention Center; nesta oportunidade, migrou para a Cálamo o “ágio” de R\$ 1.168.982,33 que a EE tinha registrado em relação ao Shopping;
  - 18/09/2006 – constituída a G&K Holding S.A., com capital de R\$ 1.000,00;
  - 01/11/2006 – a Cálamo faz a incorporação total do Estação Convention Center (extinto);
  - 18/12/2006 – a G&K incorpora as ações da Botica com “ágio” de R\$ 206.481.363,56 (tal como vemos no presente trabalho), da Cálamo com “ágio” de R\$ 1.011.690.937,33, da Embralog com “ágio” de R\$ 6.247.393,50 e da OBF com “ágio” de R\$ 551.741.868,57 (total dos “ágios” igual a R\$ 1.776.161.561,96);
  - 02/05/2007 – a Cálamo incorpora totalmente o Shopping Estação (extinto);
  - 03/11/2008 – cisão parcial da G&K, permanecendo com apenas 1% das ações da Botica, Cálamo, Embralog e OBF e retornando a estas o restante das ações e os respectivos “ágios” não amortizados pela G&K, no montante de R\$

1.712.915.038,45, bem como os respectivos “ágios” amortizados pela cindida, porém por ela não deduzidos, no total de R\$ 45.944.351,39, e que passaram a ser deduzidos nas 4 ex-subsidiárias;

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

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

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

(...)

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

### **XIII. Do “Ágio” maior amortizado pela Botica em 2008**

88. Analisando o referido “ágio” maior (R\$ 193.298.809,52), verificamos que assim que transferido da G&K, a BOTICA registrou em 03/11/2008 o valor em seu Ativo Não Circulante, subgrupo Investimentos, a débito da conta 180020 - Ágio s/ Investimentos e, em seguida, baixou tal montante a crédito da conta 180098 - (-) Provisão para Preservação de Dividendos Futuros (também do ANC/Investimentos), tendo como contrapartida em ambos os lançamentos a conta 232001 - Incorporação (Passivo Circulante). Finalmente, lançou o saldo remanescente desta última (R\$ 62.464.000,00) para a conta 260001 - Capital Social e, nesta mesma data, passou o controle do ágio (R\$ 193.298.809,52) para o Ativo Diferido na conta 192080 - Ágio s/ Investimentos, constituindo uma provisão de igual monta na conta redutora 192081 - (-) Provisão p/ Realização de Ágio.

89. Em 30/11 e 31/12/2008 “amortizou” as 2 primeiras parcelas (1/96 e 2/96) de R\$ 2.013.529,27 cada, lançando a despesa na conta 371006 - Ágio sobre Investimentos e fazendo a reversão da provisão na conta de receita 364003 -Reversão Provisão Ágio s/ Incorporação, tendo como contrapartida, respectivamente, as contas do Diferido supracitadas (192080 e 192081).

90. Também no Lalur 2008, há registrado como exclusão, nos meses de novembro e dezembro, o mesmo valor

*amortizado e revertido (total de R\$ 4.027.058,54), com o histórico “Provisão p/ Realização de Ágio - Incorp G&K”, sendo, desta forma, apurado um Lucro Real indevidamente menor. Isto porque, por se tratar de uma despesa inexistente, nem poderia ter sido contabilizada.*

(...)

#### **XIV. Do “Ágio” maior amortizado pela Botica em 2009**

*95. Passando-se agora para 2009, verificamos que a BOTICA, por ser optante pelo Regime Tributado de Transição - RTT, transmitiu ao SPED em 29/06/2010 o FCont e, dentre os ajustes fiscais (extra-contábeis) nele encontrados, há um débito de R\$ 24.162.351,19, com data de 16/12/2009, na conta 371006 - Ágio sobre Investimentos (despesa), tendo como contrapartida a conta 192080 - Ágio s/ Investimentos (Ativo Diferido). Este total refere-se à amortização do “ágio” maior neste AC. Ainda no FCont, registrou em 31/01/2009 a reversão do mesmo montante da provisão (R\$ 24.162.351,19) na conta de receita 364003 - Reversão Provisão Ágio s/ Incorporação usando como contrapartida a conta 192081 - Provisão p/ Realização de Ágio (Ativo Diferido).*

(...)

*99. Pois a BOTICA protagonizou a relatada divergência ao realizar “um único lançamento englobando as parcelas mensais do exercício de 2009”, segundo as mesmas palavras de sua resposta ao TIF nº 4 já mencionada. A data do lançamento do ajuste negativo no FCont foi 16/01/2009, consolidando os pretensos “ajustes” do ano inteiro de 2009 no valor de R\$ 24.162.351,19.*

*100. Diferentemente do FCont, no Lalur 2009 há registrado mensalmente como exclusão, de janeiro a dezembro, o valor de R\$ 2.013.529,27, com o histórico “Provisão p/ Realização de Ágio - Incorp G&K”, resultando no total de R\$ 24.162.351,19 ao final do ano.*

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

(...)

*103. Não houve movimentação das contas da ECD AC 2009 e às fls. 1.127 a 1.130 mostramos o Razão das contas do FCont que dizem respeito ao “ágio”, bem como o Lalur 2009 (fls. 291 a 328), a fim de comprovar o que afirmamos nos itens precedentes.(...) (Grifou-se)*

***Impugnação apresentada pela interessada***

8. Regularmente intimada em 19/12/2014 (fls. 1335 e 1347), a interessada, por intermédio de seus representantes legais (mandatos às fls. 1681-1683), apresentou, em 19/01/2015, a tempestiva impugnação de fls. 1518-1653, instruída com os documentos de fls. 1654-2675. A impugnante inicia sua defesa abordando o lançamento fiscal anteriormente efetuado nos autos do processo nº 10980.722215/2012-94 e alega impossibilidade de nova autuação sobre os mesmos fatos por mudança do critério jurídico (art. 146 do CTN):

*Do critério utilizado para “justificar” a nova em autuação sobre os mesmos fatos. Da abrangência do acórdão exarado pelo CARF no processo administrativo nº 10980.722215/2012-94 relação à matéria objeto da presente autuação fiscal. Esclarecimentos necessários e prévios à demonstração da violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional*

*a) aduz que amortizou o ágio por meio de um lançamento a crédito no ativo (conta 190040), tendo como contrapartida um débito (despesa) no resultado (conta 371006); a provisão para a realização do ágio (natureza redutora do ativo), por sua vez, foi revertida por meio de um lançamento contábil a débito no ativo (conta 190041), tendo por contrapartida um crédito (receita) no resultado (conta 364003); posteriormente, com a advento da orientação do OCPC 02, de 2009, o ágio com rentabilidade futura teve a sua amortização contábil vedada, mas, como a impugnante era optante do RTT (art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009), o ágio permaneceu amortizável fiscalmente, nos termos do art. 7º, III, da Lei 9.532, de 1997;*

*b) no ano-calendário de 2009 a amortização do ágio (despesa), bem como a reversão da provisão para realização do ágio (receita) foram refletidas no FCONT da Impugnante (fls. 160) por meio dos seguintes lançamentos: (i) débito na conta 371006 (Despesa Ágio s/ investimentos) e crédito na conta 192080 (Ágio s/ investimentos) e (ii) crédito na conta 364003 (Receita Reversão da Provisão Ágio s/ Incorporação) e débito na conta 192081 (Provisão para realização de Ágio), ambos nos valores de R\$ 24.162.351,19; é impossível afirmar que o acórdão que julgou o mérito do processo nº 10980.722215/2012-94 tratou apenas do “ágio menor”, uma vez que foi julgado o erro no enquadramento legal aplicável tanto para o “ágio maior” quanto para o “ágio menor”;*

*Da impossibilidade de nova autuação fiscal para fatos geradores já fiscalizados e autuada por meio do processo administrativo nº 10980.722215/2012-94 – Cancelamento das autuações anteriores por existência de erro no enquadramento legal (“Erro de Direito”) – Nulidade do novo lançamento por afronta ao artigo 146 do CTN*

*c) alega que o novo lançamento fiscal não passa de uma mera “revisão”, “reexame” ou simples “correção” do lançamento*

*anterior, mas a modificação do critério jurídico em relação a um mesmo fato representa procedimento expressamente vedado pelo art. 146 do CTN; não há qualquer fato novo, apenas e tão somente uma simples mudança da fundamentação legal para se exigir crédito tributário relativo aos mesmos períodos-base, não mais por supostas exclusões indevidas no LALUR (art. 247 do RIR de 1999), mas por supostas irregularidades referentes à amortização de despesas com ágio supostamente inexistentes (art. 299 do RIR de 1999);*

*d) se os fatos eram de pleno conhecimento das autoridades fiscais e se a situação requeria a glosa de despesas inexistentes, este fundamento legal deveria ter sido adotado de início no lançamento fiscal anterior; se a cognição jurídica das autoridades lançadoras ocorreu apenas após uma decisão de mérito do CARF, que cancelou integralmente o lançamento anterior por erro no enquadramento legal (erro de direito), tal fato não autoriza a lavratura de novo lançamento sobre esses mesmos fatos;*

*e) no caso concreto, não houve nulidade/cancelamento do lançamento fiscal anterior por erro de fato (inexatidão de dados fáticos) ou erro/vício formal (omissão ou inobservância de norma que rege o procedimento da lavratura do auto de infração), mas com julgamento de mérito por erro de direito, que nada mais é do que o equívoco na valoração jurídica dos fatos; a fiscalização, a pretexto de fazer um mero “reexame” por força de erro no enquadramento legal anterior, não pode alterar o critério jurídico do lançamento fiscal anterior por violação ao art. 146 do CTN em casos de erro de direito; referido art. 146 reforça o princípio da imodificabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo; trata-se de dispositivo relacionado com a previsibilidade e a segurança jurídica, simples aplicação do princípio da irretroatividade do Direito aos atos e decisões da Administração Pública;*

*f) considerando que o novo lançamento fiscal representa mero “reexame” do lançamento fiscal anterior e foi cancelado, por decisão de mérito, em face de erro no enquadramento legal (erro de direito), e que o novo lançamento foi realizado com base nos mesmos fatos já fiscalizados, mas com alteração na fundamentação legal, sendo que em casos de erro de direito não é autorizado um novo “reexame”, não há dúvida que deverá ser reconhecido, de plano, a nulidade do auto de infração objeto do presente processo administrativo, por expressa violação ao art. 146 do CTN.*

*10. A impugnante descreve, em longo arrazoado, as operações societárias realizadas pelo Grupo Boticário, que alega estarem baseadas em sólidas razões empresariais e que justificaram o surgimento do ágio por ela amortizado, e argui que já decaiu o direito de o Fisco questionar a legalidade de tais operações societárias e que a multa de ofício de 150% seria improcedente por nova violação ao artigo 146 do CTN:*

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

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

*b) em 18/09/2006 foi constituída uma holding pura, a G&K Holding S/A (G&K), que incorporou, em 18/12/2006, a totalidade das ações das empresas operacionais, transformando-as em subsidiárias integrais (art. 252 da Lei n° 6.404, de 1976); nessa mesma data, o IGP-Fundo de Investimento em Participações subscreveu e integralizou aumento de capital de R\$ 50 milhões na G&K e foi firmado Acordo de Acionistas estabelecendo não só as regras gerais de relacionamento entre as partes, mas também e principalmente as melhores práticas de governança corporativa a serem observadas pela G&K enquanto holding controladora das empresas operacionais;*

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

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

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

*e) como o valor econômico da impugnante resultou maior do que seu valor patrimonial contábil, a G&K apurou um ágio na primeira equivalência patrimonial realizada sobre o patrimônio líquido da impugnante; assim, o custo do investimento da G&K*

*na impugnante foi desdobrado em valor do investimento e ágio de R\$ 206.481.363,56; o ingresso do novo acionista estratégico no Grupo Boticário foi objeto de ampla divulgação nos veículos de comunicação nacional e local;*

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

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

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

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

*Da efetiva implementação do plano de expansão*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Da decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 2008 – ausência de comprovação pelas autoridades fiscais de dolo, fraude ou simulação que justifique a aplicação do artigo 173, I, do CTN*

*m) argumenta que a multa de ofício somente foi qualificada para que o crédito tributário do ano-calendário de 2008 fosse salvo da decadência, com deslocamento da contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN para o art. 173, I; contudo, as patologias relativas ao dolo, fraude ou simulação devem restar cabalmente comprovadas, mas as autoridades fiscais apenas justificam a existência dessas patologias na suposta diminuição ou redução da carga tributária, decorrente da operação de incorporação de ações seguida de cisão parcial;*

*n) em verdade, a caracterização do dolo foi “constatada” pelas autoridades fiscais em razão do valor do ágio apurado e do montante distribuído aos acionistas da impugnante a título de dividendos e juros sobre capital próprio recebidos; veja que não se fala em: (i) ocultação de informações; (ii) falta de vivência dos efeitos das operações praticadas; (iii) documentos inidôneos, adulterados ou falsificados; (iv) conduta ou atos contraditórios; (v) não apresentação de esclarecimentos durante o procedimento de fiscalização, enfim, estes ou quaisquer outros elementos clássicos aptos a caracterizar a vontade exclusiva de suprimir ou reduzir tributos de forma ilegal;*

*o) o montante do ágio e o valor dos dividendos e juros sobre capital próprio recebido pelos acionistas não têm qualquer relação com a comprovação de eventual dolo na apuração dos tributos da pessoa jurídica, uma vez que representam o exercício de um direito previsto na legislação societária e tributária, o que não configura ato ilícito, nos termos do art. 188, I do Código Civil; em nenhum momento os Agentes Fiscais comprovaram que a Impugnante teria agido de forma ilícita, ardilosa e com intuito de lesar o Fisco ou sonegar tributos;*

*p) não logrando êxito as autoridades fiscais em comprovarem efetivamente a existência de dolo e fraude no caso concreto, mas*

*apenas alegações de mero inconformismo acerca do procedimento adotado pela Impugnante, o qual não foi praticado à margem da legislação fiscal vigente à época dos fatos, não há de ser aplicado o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, mas sim, o prazo previsto no § 4º do art. 150, o que implica na decadência em relação ao direito de exigir os créditos tributários relacionados ao período de 2008;*

*Da improcedência do lançamento referente à multa qualificada de 150% por violação ao art. 146 do CTNq) argumenta que além da Impugnante, outras empresas do grupo econômico foram também autuadas pelas mesmas razões e pelos mesmos Agentes Fiscais que lavraram o presente (segundo) auto de infração contra a ora Impugnante; ocorre que, tanto no primeiro auto de infração lavrado contra a Embralog, quanto no primeiro lançamento efetuado contra a Cálamo, não foi aplicada multa qualificada, não havendo qualquer menção ao art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, tampouco à ocorrência de dolo, fraude ou abuso de direito; essa modificação de entendimento não significa outra coisa senão uma nova interpretação dos fatos e da legislação, com vistas à subsunção desses mesmos fatos a normas distintas daquelas aplicadas nos lançamentos efetuados contra a Embralog e a Cálamo;*

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

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

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

*Da ausência de “ágio interno” no caso concreto. A figura do ágio interno é incompatível com a essência empresarial e econômica da reorganização societária que envolveu a Impugnante: a operação de incorporação de ações decorreu de um legítimo movimento de estruturação, motivado por uma transação envolvendo terceiros independentes*

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

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

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

*c) destaca que à época das reorganizações societárias envolvendo a Impugnante não havia qualquer norma em nosso ordenamento jurídico, seja no âmbito do Direito Contábil Societário, seja no âmbito do Direito Tributário, mencionando ou definindo o que viesse a ser “ágio interno”, tampouco suas*

*consequências para fins tributários; somente a partir de 2009, para vigência a partir de 2010, é que a CVM e o CFC aprovaram o Pronunciamento Técnico CPC 18, quando ficaram vedados os registros contábeis de resultados em operações entre entidades comum no Brasil; nem mesmo o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 pode ser considerado para rejeitar os efeitos fiscais do ágio apurado em 18/12/2006, pois não é uma norma coercitiva, não retroage (por ausência de amparo legal) e o “ágio interno” somente poderia ser entendido como aquele gerado dentro da mesma pessoa jurídica; no caso concreto, não há no TVE base legal que sustente essa suposta artificialidade, uma vez que suposto conceito de “ágio interno”, à época, simplesmente inexistia;*

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

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

*Da fidedignidade das informações contidas no laudo de avaliação da impugnante*

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

*g) a taxa de desconto aplicada sobre os fluxos de caixa no tempo foi obtida a partir da determinação do custo de capital próprio*

*com base na fórmula do CAPM (Capital Asset Pricing Model); tal laudo segue os métodos e critérios adotados pelo mercado, tendo a escolha de uma empresa especializada de reputação e renome mundiais apenas demonstrado o zelo da Impugnante; se assim não fosse, um terceiro independente teria se recusado a aportar R\$ 50 milhões nesse negócio; é óbvio que as informações consignadas no laudo de avaliação no momento de sua elaboração podem ou não se materializar, mas as ressalvas nesse sentido nada mais representam do que salvaguardas comuns e necessárias nesse tipo de trabalho, as quais, por si só, não desnaturam a conclusão nele consignada;*

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

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

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

*j) na incorporação de ações, não há “pagamento”, que é uma contraprestação do negócio jurídico de venda e compra, pois se entrega as ações da incorporada e tem-se como contraprestação o recebimento de ações da incorporadora; o valor das ações incorporadas corresponde ao valor das ações da incorporadora que serão recebidas pelos titulares das ações incorporadas, desde que tal valor esteja suportado por laudo de avaliação (§§ 1º e 3º do art. 252 da Lei das S/A); o custo de aquisição é o valor do capital aumentado e entregue aos titulares das ações incorporadas, sendo este custo desmembrado em valor do investimento pelo MEP e ágio; sob a ótica fiscal, a legislação*

*tributária confere o mesmo tratamento ao ágio e ao deságio na aquisição de participação societárias que aquele previsto na legislação societária, conforme se verifica do art. 20 do DL n° 1.598, de 1977, antes das alterações introduzidas pela Lei n° 12.973, de 2014;*

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

*l) quanto às formas de aquisição da participação societária, o art. do DL n° 1.598, de 1977, não se refere a qualquer negócio jurídico específico para que se alcance tal objetivo; o direito privado traz diversas formas jurídicas possíveis de aquisição e qualquer uma delas será válida para fins do Direito Tributário; nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira, em seu artigo intitulado de “Os motivos e os Fundamentos Econômicos dos ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária, mais uma vez abordou o tema, concluindo ser irrelevante o ato ou o negócio jurídico causador do ágio (ou deságio), assim como quanto ao meio de pagamento ou às respectivas contraprestações dele decorrentes;*

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

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

*n) argui que o CARF já se manifestou no sentido de que o reflexo tributário destas operações corresponde à verificação de um ganho de capital para as pessoas físicas dos acionistas que têm as suas ações incorporadas (Acórdão n° 9202-00.662, de 2010); aquilo que para o alienante é ganho ou renda, para o adquirente*

*é custo ou despesa; caso exista o auferimento de renda na operação sob análise, esta poderia, quando muito, vir a ser tributada a título de ganho de capital apenas nos acionistas pessoas físicas da Impugnante, sendo certa e inquestionável a apuração do ágio posteriormente amortizado pela Impugnante;*

*Isonomia com tratamento fiscal do deságio:  
hipótese de deságio*

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

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

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

*q) tal entendimento é sobremaneira reforçado pela recente introdução da Lei nº 12.973, de 2014, a qual, em seu art. 22, disciplinou a amortização do ágio por rentabilidade futura decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes; referido artigo possibilita, em operações de incorporação, fusão ou cisão, excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes, o saldo do ágio existente na contabilidade na data do evento, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, quando o ágio for decorrente de participação societária entre partes não dependentes, assim definidas no art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014; se a referida lei restringiu, expressamente, a possibilidade de amortização do ágio*

*decorrente apenas de operações entre partes não dependentes, isso significa que a amortização fiscal do ágio apurado entre empresas do mesmo grupo foi autorizada pela legislação tributária até a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico brasileiro;*

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

*r) relata que, para justificar a suposta indedutibilidade do ágio decorrente da incorporação das ações da Impugnante pela G&K, as autoridades fiscais alegaram, com base no art. 299 do RIR de 1999, que a referida despesa não seria necessária e tampouco foi incorrida; sendo o art. 299 do RIR de 1999 norma geral de dedutibilidade, este não pode, por óbvio, ser sobreposto à norma específica que trata sobre a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio, prevista no art. 386, inciso III, § 2º do RIR de 1999; s) caso aplicável fosse o art. 299 do RIR de 1999 ao caso concreto, as autoridades fiscais deveriam obrigatoriamente esclarecer o por quê, a razão da desnecessidade da despesa de amortização do ágio, mas ela limitou-se a afirmar “a despesa de amortização de ágio interno evidentemente não se enquadra no conceito de despesa necessária”, seja porque não teria sido “paga” e nem tampouco “incorrida”; ora, a desnecessidade da despesa não se presume, se prova, ainda que por capitulação legal; por outro lado, ao capitular o lançamento no art. 299 do RIR de 1999, as autoridades fiscais admitem que o ágio seria plenamente dedutível, independentemente de se tratar de ágio interno ou externo, uma vez que a regra em questão não limita ou condiciona a dedutibilidade da despesa à existência de partes relacionadas na transação.*

*12. Também alega inexistência de abuso de direito, ausência de dolo e fraude, falta de base legal para tributação da CSLL, inaplicabilidade da multa de ofício qualificada e da multa de ofício isolada, erro no cálculo da multa isolada e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício:*

*Da inexistência de abuso de direito*

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

*b) os Agentes Fiscais não comprovam que os eventos societários tiveram objetivo diverso do declarado ou que os direitos previstos na Lei nº 6.404, de 1976, ou mesmo na Lei nº 9.532, de 1997, foram exercidos para além de seus limites e respectivas finalidades econômicas e sociais; o ingresso de capital e a*

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

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

*Da ausência de dolo e fraude no caso concreto*

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

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

*f) o dolo e a fraude decorrem legalmente da prática de atos jurídicos dissonantes da realidade, com falsa licitude, situação esta que em nenhum momento restou comprovada nos autos;*

*indaga como se pode falar em operações que tiveram por objetivo exclusivo a redução de tributos na presença de um investidor externo, que ingressou como acionista estratégico do Grupo Boticário dois anos antes e que veio a discordar da forma de expansão dos seus negócios, dando ensejo a um processo de cisão parcial seletiva na holding da qual participava;*

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

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

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

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

*i) nesse contexto de dúvida sobre a existência ou não dessas condutas, é certo que não se pode, dentre várias alternativas de apuração da verdade, admitir-se que aquela menos favorável ao contribuinte é a verdadeira, pois pelo princípio da benigna ampliada, consagrado no art. 112 do CTN, deve prevalecer a seguinte diretriz: em caso de dúvida, deverá ser a lei tributária interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte;*

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

*j) aduz que a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada prevista no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, para os*

*períodos de 2008 e 2009, duplamente sobre uma mesma suposta infração, configura o denominado bis in idem, absolutamente inadmissível em nosso ordenamento jurídico;*

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

*k) como os recolhimentos efetuados com base na estimativa mensal nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base, entende que não pode prosperar a manutenção da cobrança das multas isoladas exigidas relativamente aos anos-base de 2008 e 2009, pois estes períodos já estavam encerrados quando da lavratura dos autos de infração em comento, razão pela qual não poderia a Autoridade Fiscal apurar o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa para aplicação dessa penalidade; Do erro de cálculo cometido pelas autoridades fiscais na apuração da multa isolada incidente sobre a base de cálculo estimada do IRPJ e CSLL do período de 2009*

*l) ao efetuarem o lançamento, as autoridades fiscais não procederam para com a correta recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mensais, fazendo incidir o efeito da amortização do ágio, que deveria ter sido feito ao longo do ano de 2009, somente no mês de janeiro/2009; na recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL deveria ter sido considerada a amortização mensal do ágio no valor de R\$ 2.013.529,27, o que faria que, em alguns meses, inexistisse a obrigatoriedade do recolhimento da estimativa mensal;*

*Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício*

*m) alega que o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual, por sua vez estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos; como a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no art. 3º do CTN, a cobrança de eventuais juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos arts. 5º, II, e 37 da Constituição Federal.*

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

*. seja cancelado o auto de infração por afronta ao art. 146 do CTN, uma vez que a matéria objeto dos presentes autos fora*

*definitivamente julgada pelo CARF, cuja decisão cancelou integralmente os mesmos créditos tributários objeto da presente autuação fiscal por força de erro de enquadramento legal (erro de direito) cometido pelas autoridades lançadoras, fato que desautoriza a reabertura de nova fiscalização, a revisão ou o reexame da matéria por meio de nova autuação fiscal;*

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

*. seja reconhecida a decadência do direito do Fisco em exigir os créditos tributários de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2008, pela ausência de comprovação de dolo ou fraude no caso concreto que justifique a contagem do referido prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, ao invés do art. 150, § 4º, do CTN; o cancelamento da multa qualificada por afronta ao art. 146 do CTN, tendo restado configurada a modificação dos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento;*

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

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

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

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

#### ***Impugnação apresentada pelos responsáveis solidários***

*14. Regularmente intimados em 19/12/2014 (fls. 1408-1409 e 14/11-1412), os responsáveis solidários Artur Noemio Grynbaum e Miguel Gellert Krigsner, por intermédio de seus representantes legais (mandatos às fls. 1462-1463 e 1513-1514), apresentaram, em 19/01/2015, as tempestivas impugnações de fls. 1416-1458 e 1467-1509, instruídas com os documentos de fls. 1459-1466e 1510-1517, nas quais reiteram as alegações relativas à impossibilidade de nova autuação para fatos geradores já fiscalizados e autuados por meio do processo nº 10980.722215/2012-94, inexistência de abuso de direito, ausência de dolo e fraude e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício constantes da defesa apresentada pela interessada e acrescentam as alegações a seguir sintetizadas:*

*Da nulidade do lançamento por nova violação ao art. 146 do CTN no que se refere à atribuição de sua responsabilidade solidária*

*a) argumenta que além da Impugnante, outras empresas do grupo econômico foram também autuadas pelas mesmas razões e pelos mesmos Agentes Fiscais que lavraram o presente (segundo) auto de infração contra a ora Impugnante; ocorre que, tanto no primeiro auto de infração lavrado contra a Embralog, quanto no primeiro lançamento efetuado contra a Cálamo, não foi atribuída a responsabilidade solidária dos acionistas das empresas; se à época não houve atribuição de responsabilidade solidária dos acionistas, qualquer outra interpretação posterior desses mesmos fatos representa, sem dúvida alguma uma nova interpretação das autoridade fiscais, com violação ao art. 146 do CTN;*

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

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

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

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

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

*e) argui que para a imputação da responsabilidade os Agentes Fiscais afirmaram que o Impugnante teria agido, na qualidade de administrador da Botica, de forma dolosa com o objetivo de reduzir a carga tributária; contudo, não há a menor possibilidade de as operações em questão terem sido realizadas com tal propósito, uma vez que: (i) as operações ocorridas no caso concreto estavam inseridas em um contexto muito maior de reestruturação do Grupo Boticário; (ii) tais operações ostentaram propósito comercial específico, devidamente declarado e comprovado; (iii) houve plena vivência dos efeitos das operações e congruência em outros ambientes;*

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

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

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

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

*definir a responsabilidade por infrações; é neste contexto que se insere a aplicação do art. 135, III, do CTN, ou seja, a responsabilização de administradores somente tem cabimento quando estes pratiquem atos que impliquem infração de lei societária e não do Código Civil;*

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

#### *Do pedido*

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

*. houve modificação do critério jurídico adotado em relação a autuação fiscal anterior, nos autos do processo administrativo nº 10980.722215/2012-94, o qual já foi julgado de forma definitiva pelo CARF, com decisão de mérito que cancelou integralmente a autuação fiscal e a atribuição de responsabilidade solidária dos impugnantes;*

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

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

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

prolatada: O acórdão recorrido apresenta as seguintes ementas que resumem a decisão

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2008, 2009*

#### **NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.**

*Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de*

*inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.*

**NULIDADE. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. NOVO LANÇAMENTO FISCAL.**

*A alteração do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser aplicada, em relação a um mesmo sujeito passivo, para fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução; somente ocorre mudança do critério jurídico quando forem verificadas duas condições concomitantes: (i) que a Autoridade Fiscal tenha inicialmente aplicado a lei utilizando-se de uma interpretação para efetuar o lançamento fiscal e, depois, de outra para realizar novo lançamento, no mesmo período de apuração, sem que se possa dizer que qualquer das duas interpretações seja incorreta; e (ii) que a exigência se refira a um mesmo fato gerador, pois se houver apuração de fatos novos não se pode pretender ter existido mudança de critério jurídico.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2008, 2009*

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

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

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

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

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

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

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

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

*CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO IN CVM 319/1999 E 349/2001. DESPESA INDEDUTÍVEL ADICIONADA NA PARTE "A" DO LALUR DA EMPRESA VEÍCULO. CONTROLE INDEVIDO NA PARTE "B" DO LALUR PARA EXCLUSÃO EM PERÍODO FUTURO.*

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

*usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa; contudo, a despesa com constituição da Provisão Instrução CVM 319/1999 e 349/2001 é indedutível não só por se tratar de provisão com dedutibilidade não autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999, mas também por se referir a despesa inexistente de ágio interno gerado artificialmente; como essa indedutibilidade não se restringe apenas ao período em que a provisão foi constituída pela empresa veículo, mas atinge todo e qualquer período de apuração posterior, a despesa com constituição foi corretamente adicionada na parte "A" do Lalur, mas não podia jamais ser controlada na parte "B" desse livro para exclusão em período futuro.*

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 2008, 2009*

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

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 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 os sócios da contribuinte estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito comercial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.*

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL MENSAL DEVIDA 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%; no entanto, tendo ocorrido erro na determinação da multa de ofício isolada, porquanto foi incorretamente considerado no mês de janeiro/2009 o montante do encargo anual da amortização do ágio interno, quando deveria ter considerado o encargo mensal em cada um dos meses do ano-calendário de 2009, é de se cancelar a exigência correspondente.*

*JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.*

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

*E o decisum:*

## Acórdão

*Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e de preclusão do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos que deram origem ao ágio amortizado; no mérito, decidem julgar procedente em parte o lançamento, mantendo R\$ 1.452.311,61 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e R\$ 1.126.837,10 de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescidos das respectivas multas de ofício de 150% e dos acréscimos legais, e cancelando as multas de ofício isoladas de IRPJ (R\$ 2.657.257,24) e CSLL (R\$ 986.712,25); foi mantida a atribuição de responsabilidade solidária em nome dos sócios Miguel Gellert Kringsner e Artur Noemio Grynbaum.*

*Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.*

*Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.*

Os três Recorrentes foram intimados do acórdão da 1ª Turma da DRJ de Curitiba em 2 de junho de 2016, conforme documentos de folhas 2786 a 2788, e apresentaram Recurso Voluntário a este Conselho em 1º de julho do mesmo ano.

A Botica renova os argumentos apresentados na impugnação, atacando diretamente o acórdão em alguns momentos, motivo que remete o exame de suas razões diretamente para o voto, juntamente com os argumentos trazidos nos recursos dos dois sócios administradores.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

Os três recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço.

### RECURSO DE OFÍCIO

O acórdão recorrido afasta a multa isolada, tanto de IRPJ quanto de CSLL, uma vez que teria sido lançada de forma consolidada no mês de Janeiro de 2009, ao invés de mês a mês, como se vê nos documentos de folhas 1131 a 1134.

Nota-se que o registro da despesa com amortização de ágio foi feito no FCont consolidando toda a despesa do ano no mês de janeiro de 2009 (fl. 1130) mas a registro no Lalur foi feito mensalmente, como se vê às folhas 293 a 327.

A fiscalização entende que deve prevalecer o registro em FCont sobre os efetuados no Lalur, todavia entendo que o lançamento devia considerar o erro cometido pela Empresa no registro único e dar relevo ao trato mensal, como faz crer o registro no Lalur, conforme entendeu o acórdão atacado.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício.

### **RECURSO DA BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA.**

Primeiramente, devo manifestar minha discordância ante a alegação de que a Fiscalização teria subdividido o ágio em "maior" e "menor" no intuito de justificar que o primeiro acórdão que exonerou a Empresa dos créditos tributários por erro no lançamento (glosa de exclusão de provisão CVM ao invés de glosa de despesas com amortização de ágio), apenas teria apreciado os fatos que envolvem o "ágio menor". O objetivo claro das autoridades administrativas foi justificar, sim, o não lançamento do dito "ágio menor", pela vinculação e obrigatoriedade que tem de constituir o crédito tributário, uma vez que seria feito da mesma forma que o primeiro lançamento.

Isto porque o "ágio menor" se refere à parcela já amortizada na G&K Holding, antes de sua cisão, e transferida para a Botica pela parte B do Lalur, não interagindo nenhum lançamento contábil. Assim, a exclusão era em função do próprio controle no Lalur, motivo pelo qual era a única forma de lançamento.

#### **PRELIMINARES:**

#### **1) IMPOSSIBILIDADE DE NOVA AUTUAÇÃO PARA FATOS GERADORES JÁ FISCALIZADOS E AUTUADOS**

Sustenta a Empresa que o erro de direito não autoriza uma nova autuação fiscal, e que esta posição encontraria respaldo na doutrina, jurisprudência e na legislação, em especial no artigo 146 do CTN.

Cita vários doutrinadores de renome que defendem esta impossibilidade.

Diz que, contrariamente ao que afirma o acórdão recorrido, não alega que o erro de direito seria o mesmo que mudança de critério jurídico, mas que, nos casos de erro de direito, o que de fato ocorreu neste caso, o ato administrativo de lançamento tributário tem-se imodificável, não podendo ser revisto por meio de uma nova autuação fiscal em respeito ao princípio da proteção à confiança e à segurança jurídica, encartado no artigo 146 do CTN (transcreve jurisprudência administrativa e judicial).

Com a devida vênia, o entendimento da Recorrente está equivocado. Ela afirma em sua defesa: "**Em outras palavras, se houve erro de direito (erro no enquadramento legal), o lançamento fiscal anterior não poderia ter sido revisto a favor do Fisco e em prejuízo da Recorrente.** Se o lançamento fiscal anterior foi lavrado com algum desconhecimento da lei por parte das autoridades fiscais quanto ao entendimento e aplicação dos preceitos normativos aos fatos fiscalizados, não poderá ser reexaminado a

qualquer tempo e a qualquer pretexto para que a correta fundamentação legal possa ser aplicada".

Destaco, inicialmente, que não estamos tratando da situação do artigo 145, III do CTN, que trata da iniciativa da autoridade administrativa de alterar o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, mas de decisão transitada em julgado administrativamente e objeto de nova ação fiscal, autorizada pelo Superintendente, e novo lançamento.

Também não estamos tratando de lavratura de auto de infração por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não havendo subsunção do caso ao artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e o auto de infração contém todos os elementos caracterizadores de sua validade (art. 10 do Decreto nº 70235, de 1972).

No caso presente, não houve decisão anterior efetiva quanto ao mérito do caso: a criação de um ágio sem substância econômica, por meio de uma empresa veículo, entre empresas de um mesmo grupo econômico, sem movimentação financeira, cujas decisões foram tomadas pelos mesmos dois sócios administradores em nome de todas as empresas envolvidas.

O que houve foi a constatação de que a Fiscalização não poderia, para corrigir a fraude, operar a glosa de exclusão da provisão da Instrução CVM 119, mas deveria ter glosado a despesa com a amortização do ágio (decisão no processo nº 10980.722215/2012-94).

E falo fraude porque entendo que o fato está plenamente enquadrado na situação prevista no artigo 72 da Lei nº 4.506, de 1964, *in verbis*:

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

A criação do ágio se deu sob o comando dos dois sócios e intencionalmente, dolosamente, sendo alterada característica essencial do fato gerador, com uma despesa falsa e inexistente, diminuindo o valor do imposto. Isto ficará bem claro em tópico adiante.

Voltando à tese da Recorrente de impossibilidade de novo lançamento, aqui temos, ao contrário do que defende, a obrigação funcional de realizar o novo lançamento, por obediência ao artigo 149 do CTN, *ad litteram*:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

(...)

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

(...)

E não podemos esquecer do parágrafo único do artigo 142 do mesmo código:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência*

*do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Então estaríamos convivendo com uma obrigação legal expressa, direcionada à autoridade administrativa, e uma proibição criada pela doutrina, por aplicação, com a devida vênia, indevida do artigo 146 do CTN, que não trata de outra matéria se não os casos de modificação de **critérios jurídicos**, em respeito ao princípio da confiança e da não surpresa.

Esta obrigatoriedade legal já é suficiente para o afastamento da tese da Recorrente, mas ainda quero manifestar meu entendimento contrário à doutrina invocada.

A tese seria a de que não há previsão no artigo 149 de lançamento nos casos erro de direito, e que isto seria devido ao princípio da segurança jurídica, com suporte no artigo 146 do CTN.

Acima já ficou demonstrado que há previsão no artigo 149 do CTN e que o lançamento é obrigação da autoridade administrativa, mas ainda que esta não existisse, a convalidação de uma fraude jamais pode representar segurança jurídica, mas estímulo à continuidade delituosa.

E esta continuidade pode ser bem exemplificada no caso presente, pois o histórico do grupo Boticário demonstra que a criação artificial de ágio era uma rotina nas atividades do conglomerado. Se não, vejamos:

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

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

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

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

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

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

- 21/08/2006 – redução do capital social da OBF no valor correspondente às quotas da Botica, da Cálamo e da Embralog, que foram distribuídas aos acionistas administradores destas, Miguel Gellert Kringsner e Artur Noemio Grynbaum – por sinal, também acionistas administradores da OBF –, saindo, portanto, as referidas empresas do controle da primeira;
- 01/09/2006 – a Cálamo promove a incorporação total da EE-Estação Empreendimentos e Participações (extinta), passando, em consequência, a controlar o Shopping Estação e o Estação Convention Center; nesta oportunidade, migrou para a Cálamo o “ágio” de R\$ 1.168.982,33 que a EE tinha registrado em relação ao Shopping;
- 18/09/2006 – constituída a G&K Holding S.A., com capital de R\$ 1.000,00;
- 01/11/2006 – a Cálamo faz a incorporação total do Estação Convention Center (extinto);
- 18/12/2006 – a G&K incorpora as ações da Botica com “ágio” de R\$ 206.481.363,56 (tal como vemos no presente trabalho), da Cálamo com “ágio” de R\$ 1.011.690.937,33, da Embralog com “ágio” de R\$ 6.247.393,50 e da OBF com “ágio” de R\$ 551.741.868,57 (total dos “ágios” igual a R\$ 1.776.161.561,96);
- 02/05/2007 – a Cálamo incorpora totalmente o Shopping Estação (extinto);
- 03/11/2008 – cisão parcial da G&K, permanecendo com apenas 1% das ações da Botica, Cálamo, Embralog e OBF e retornando a estas o restante das ações e os respectivos “ágios” não amortizados pela G&K, no montante de R\$ 1.712.915.038,45, bem como os respectivos “ágios” amortizados pela cindida, porém por ela não deduzidos, no total de R\$ 45.944.351,39, e que passaram a ser deduzidos nas 4 ex-subsidiárias;
- 01/12/2010 – a GKDS Assessoramento em Produtos de Beleza incorpora a Aerofarma Perfumarias mudando sua denominação para Interbelle Comércio de Produtos de Beleza;
- 31/07/2012 – cisão parcial da Botica, tendo a parte cindida – representada pela Interbelle Comércio de Produtos de Beleza – migrado para o controle da Cálamo com “ágio” de R\$ 91.122.881,75;
- 31/10/2012 – cisão total da KRGR Administração e Participações Ltda em duas parcelas, uma delas incorporadas pela Cálamo, com “ágio” de R\$ 30.318.949,47, e a outra pela OBF, com “ágio” de R\$ 15.136.326,88 (total dos “ágios” igual a R\$ 45.455.276,35).

Como vemos, entre 2002 e 2012, com várias operações societárias dentro do conglomerado, o Grupo Boticário criou, sem nenhum pagamento ou movimentação financeira, um ágio de R\$1.930.870.825,00 (um bilhão, novecentos e trinta milhões, oitocentos e setenta mil, oitocentos e vinte e cinco reais), valores estes que não interferiram na contabilidade, pois que estão proibidos de ser ativados, tampouco no resultado contábil, permitindo a distribuição

de resultados como se não existissem, pela obrigatoriedade de constituição de provisão, conforme Instrução CVM nº 319, de 1999.

O valor fictício de ágio serviu para uma finalidade: lesar o Fisco.

É esta mesma instituição que afirma obedecer as melhores práticas de governança corporativa.

Voltando à pretendida aplicação do artigo 146 do CTN como impeditivo de novo lançamento, vejamos o seu teor:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.(grifei)*

Critério jurídico não tem nenhuma relação com erro de direito.

Como bem assevera o voto condutor do acórdão recorrido, o professor Hugo de Brito Machado nos ensina a diferença entre erro de direito e modificação de critério jurídico (São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, págs. 111 e 112):

*Sem a pretensão de haver superado as dificuldades que o problema inegavelmente envolve, diremos que o “erro de direito” se caracteriza quando, ou não seja aplicada a lei, ou a má aplicação desta seja notória e indiscutível, i.e., quando não se possa afirmar que o lançamento foi elaborado nos termos das normas a ele efetivamente aplicáveis. Ou porque houve desconhecimento da norma, ou porque foi a norma interpretada de maneira inteiramente inaceitável. Já a mudança de critério jurídico se caracteriza pela simples utilização de critério jurídico diverso na interpretação, vale dizer, a substituição de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.*

*Exemplo de mudança de critério jurídico é o que se deu com o art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968. A expressão “valor do produto resultante de sua industrialização”, existente na parte final daquele dispositivo legal, foi inicialmente interpretada como “custo do produto”. Depois passou a ser entendida como “preço de venda” do produto. Ambas as interpretações constaram de atos normativos expedidos pelas autoridades “competentes”. E a consequência prática dessa mudança de interpretação é importante para os contribuintes do ICM que exportam produtos industrializados, não se podendo de nenhum modo afirmar que qualquer das interpretações esteja errada.*

*Há, entretanto, outra situação em que se destaca a “mudança de critério jurídico”. É a que ocorre quando a lei admite que a autoridade administrativa adote, na efetivação do lançamento, uma entre várias alternativas que expressamente indica, como*

*acontece com o art. 149 do vigente Regulamento do IR. Segundo referido dispositivo, a falta de escrituração, na forma das leis comerciais e fiscais, dá ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro à razão de 30% sobre a soma do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e longo prazos, ou de 15% a 50% do capital, ou da receita bruta da pessoa jurídica. A autoridade administrativa tem, então, três alternativas: a) 30% do ativo; b) 15% a 50% do capital; e, finalmente, c) 15% a 50% da receita bruta. Poderá, observada a natureza do negócio, adotar a alternativa que lhe parecer mais conveniente aos interesses do Fisco. Entretanto, se vem adotando um critério na escolha dessas alternativas relativamente a determinados contribuintes, não pode modificar esse critério em relação a fatos geradores já consumados, relativos a esses mesmos contribuintes. E se fez o lançamento adotando uma das alternativas, evidentemente não poderá alterar tal lançamento mediante a escolha de outra.*

*Essa forma de “mudança de critério jurídico”, consistente na utilização de alternativa legal diversa daquela que vinha sendo adotada, é inconfundível com qualquer espécie de erro. E não enseja a menor dificuldade em sua constatação. Ocorre toda vez que a autoridade administrativa adote, no lançamento, uma das alternativas que a lei estipula expressamente, e depois pretenda alterá-la mediante a escolha de outra daquelas alternativas.*

Está evidente a diferença e, também, está claro que se trata de proteção à confiança e à não-surpresa, pois se o que se espera é que a conduta do contribuinte se adapte ao entendimento do Fisco, este não pode alterar seu entendimento ao sabor do vento, devendo respeitar, para o mesmo contribuinte, os fatos geradores já constituídos.

Por outro lado, o erro de direito é a interpretação equivocada, a errada subsunção do fato à norma, a "escolha de moldura incorreta (norma) para o quadro que se tem (fato)". Não é a escolha entre duas forma corretas: mas a escolha da forma incorreta.

Assim, a aplicação do artigo 146 ao erro de direito não satisfaz ao mínimo sentido de lógica, pois está evidente que ele não trata de impedir novo lançamento por erro de direito, mas de impedir a utilização de outro critério possível e correto de interpretação normativa, ou, como ensinado por Hugo de Brito, a escolha de um critério entre outros colocados à discricionariedade do agente público.

A segurança jurídica prevalece sobre a justiça quando da proibição de lançamento após a decadência quinquenal, pois entendeu o legislador tratar-se do período suficiente à ação do Fisco, pois o contribuinte não pode ficar eternamente esperando que crédito tributário inadimplido seja constituído e cobrado, mas impedir o lançamento por construção doutrinária equivocada, invocando-se um artigo em clara dissonância com sua possível interpretação não diz respeito à segurança jurídica, mas, neste caso específico, à estímulo a torpeza.

A Recorrente afirma que a intenção é proteger o ato jurídico perfeito, onde ato jurídico perfeito não há. A fraude jamais será um ato jurídico perfeito.

Estamos diante de uma situação que diz respeito à coisa julgada administrativa: nenhum lançamento poderá ser realizado contrariando a decisão administrativa adotada no processo anterior. Assim, se decisão anterior apontasse para a não sujeição passiva

da Contribuinte ao fato gerador, ele não poderia mais ser alvo de lançamento; tampouco se decidisse que não houve fato gerador. Mas não é o caso.

Temos que entender e diferenciar as várias situações possíveis. No caso presente temos um erro técnico contábil, que a autoridade utilizou como remédio à fraude cometida. Nada relativo à existência do crédito tributário, à imprestabilidade do ágio, ao ágio interno, à empresa veículo, à proibição contábil de ativar o ágio, à condenação da CVM ao aumento patrimonial das Companhias com ágios sem substância econômica, à ilegalidade do ágio criado, ao ilícito cometido, nada em relação a isso foi decidido. Apenas que o remédio não foi o correto para anular os efeitos dessa fraude.

Então, permanecendo a essência, que não foi atacada na decisão, nada obsta realizar-se novamente o lançamento, aplicando-se, desta vez, o remédio correto. Agora sim, serão discutidos os elementos centrais do crédito tributário, a existência da relação jurídica e da infração.

Ao contrário, se a decisão fosse no sentido de não existir a relação jurídico-tributária ou de não haver crédito tributário a ser lançado, por estar correta a conduta da empresa, nesse caso sim, não caberia o lançamento repetido.

Pelos motivos expostos, afasto a preliminar.

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

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

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

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

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

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

*É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial diz respeito à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que ocorreu o fato gerador (RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. Acórdão nº 9101-003.059, sessão de 12/09/2017).*

**DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. AFASTAMENTO.**

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

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

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

*O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.*

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

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

*O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN (RECURSO*

VOLUNTÁRIO, acórdão nº 1301-002.562, sessão de 15/08/2017).

Assim, afasto a preliminar suscitada.

### **3) DA DECADÊNCIA RELATIVA AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM 2008 – INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 173, I, DO CTN**

Sustenta a Recorrente que, uma vez que não foi comprovado o dolo e a fraude, o prazo decadencial deve obedecer ao artigo 150, § 4º, do CTN e não ao 173, I do mesmo código. Assim, o lançamento relativo ao ano de 2008 estaria decaído, uma vez que a constituição do crédito só se deu em 19 de dezembro de 2014.

A análise da Contribuinte parte da premissa de que o dolo e a fraude não estão comprovados. Entendo que houve dolo e fraude na presente ação fiscal, como ficará demonstrado adiante, neste voto, pelo que afasto a preliminar trazida.

### **4) DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE À MULTA QUALIFICADA DE 150% POR VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN**

A Recorrente afirma que houve mudança de critério jurídico, uma vez que em lançamento semelhante realizado em relação a outras empresas do Grupo não foi qualificada a multa de ofício, tendo sido aplicada a multa de 75%.

O artigo do CTN invocado pela Empresa não tem aplicação quando a autuação diz respeito a contribuintes distintos, ainda que pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Vejamos novamente a regra nele inserida:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, **em relação a um mesmo sujeito passivo**, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.(grifei)*

Note-se que a norma protege **o mesmo sujeito passivo** da surpresa relativa à mudança de critério jurídico pela autoridade fiscal.

Assim, sob este argumento, fica mantida a multa qualificada.

### **MÉRITO**

O fato descrito no auto de infração é o mesmo que gerou o ágio em relação às outras empresas do grupo: Cálamo, O Boticário Franchising e Embralog. Embora o esforço hercúleo da Recorrente para tentar empreender um sentido negocial, empresarial para as operações que ensejaram a criação do ágio, seus argumentos não convencem.

Temos a criação, em setembro de 2006, de empresa veículo (G&K Holding), com capital social inicial de R\$1.000,00 e tendo como sócios Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaun. Três meses depois, em dezembro de 2006, o IGP - Fundo de Investimento

em Participações integraliza ações no valor de R\$50.000.000,00, sendo a única movimentação financeira envolvendo as operações societárias.

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

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

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

Do ágio total (R\$206.481.363,56) é transferido para o patrimônio da BOTICA o valor de R\$ 193.298.809,52, conforme explicação acima, e também a provisão CVM, conta redutora.

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

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

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

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

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

*49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de*

*direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.*

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

*Rio de Janeiro, 14 de fevereiro de 2007*

*Aos Senhores*

*Diretores de Relações com Investidores e Auditores Independentes*

*ASSUNTO: Orientação sobre Normas Contábeis pelas Companhias Abertas*

*(...)*

#### **20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas**

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

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

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

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

*Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou*

*outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.*

*Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.*

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

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

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

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

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

O que pretendem os Recorrentes é legitimar para fins fiscais o que é ilegítimo, falsamente criado apenas para diminuir substancialmente o pagamento de tributo devido. A leitura de excerto do laudo nos traz mais inseguranças e incertezas do que a garantia de um valor em que se possa acreditar, como bem destaca a Fiscalização em seu Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal (fls. 1385/1386), destacando-se o seguinte, *in verbis*::

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, correta está a fiscalização em considerar indedutíveis as despesas de amortização do ágio, uma vez que são sim despesas absolutamente desnecessárias, além de serem objeto de operações sem nenhuma substância econômica.

A Recorrente, no entanto, afirma que a proibição de ágio entre partes relacionadas só veio com a publicação da Lei nº 12.973/2014. Não entendo assim.

Neste aspecto adoto o entendimento do acórdão recorrido:

*180. Como explicitado anteriormente a ilicitude da amortização de ágio decorre fundamentalmente da aplicação indevida dos artigos 7º, inciso III, e 8º, alínea “b”, da Lei nº 9.532, de 1997, ao ágio gerado na incorporação das ações da interessada pela G&K Holding S/A.*

*181. É certo que os novos dispositivos que regulam a dedutibilidade do ágio por rentabilidade futura (goodwill) são bem mais claros e não deixam qualquer margem a dúvidas, mas deste fato não decorre a conclusão aventada pela impugnante, qual seja, a da inexistência de vedação à dedução do ágio intragrupo anteriormente à publicação da Lei nº 12.973, de 2014.*

*A ilicitude da amortização do ágio analisado nos presentes autos persistiria independentemente da nova regulamentação trazida pelo art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014.*

*182. Conforme já analisado nos tópicos anteriores do presente voto, a ilicitude decorre fundamentalmente do fato de o ágio glosado não possuir uma das características essenciais para que possa ser entendido com tal, a falta de substância econômica e propósito comercial da operação de incorporação das ações da interessada pela G&K Holding em 18/12/2006.*

*183. Como os artigos 7º, inciso III, e 8º, alínea “b”, da Lei nº 9.532, de 1997, dizem respeito ao ágio verdadeiro, decorrente da aquisição de participação societária mediante efetivo dispêndio ou ônus assumido por terceiro em um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes, tais dispositivos são inaplicáveis ao ágio tratado nos presentes autos, razão pela qual sua amortização não pode alterar o resultado tributável da interessada.*

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

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

*Lei nº 7.689, de 1988*

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

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

*Lei nº 8.981, de 1995*

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

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

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

### **QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE**

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

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

A existência de fraude é evidente.

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

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

Defende a Empresa a inexistência de abuso de direito no caso concreto.

O abuso de direito é previsto no artigo 187 do Código Civil:

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

Diz que o artigo tem que ter a leitura conjugada com o artigo 188, que trata do exercício regular de um direito reconhecido.

Tomando-se cada um dos atos societários efetivados pela Contribuinte, poderíamos pensar que fora ato dentro da legalidade, todavia, quando observamos o todo e a intenção subjacente constatamos, sem dúvida, o abuso de direito.

A criação de um ágio na forma como se deu, em transformações sucessivas, decisões internas do grupo e sem nenhum desembolso ou movimentação financeira, atitude condenada pela contabilidade e pela CVM, nos levam à conclusão de que os atos praticados excederam à boa-fé e a própria finalidade econômica e social do ágio, visto que constituído para lesar o Fisco.

Assim, fica mantida a multa de ofício qualificada.

### **INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

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

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

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

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

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

*dinheiro) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).*

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

*A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal (tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento, mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

(Grifei)

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

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

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

*Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência*

do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.

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

I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.

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

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

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

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

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

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

**JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL** – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal,

*incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

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

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2002*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

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

### **RECURSO VOLUNTÁRIO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

Sobre a violação do artigo 146 do CTN, uma vez que em outros lançamentos relativos à mesma operação, tendo como sujeitos passivos as empresas Cálamo e Embralog os dirigentes não foram chamados à responsabilidade solidária.

Repito o argumento de que o respeito aos critérios jurídicos adotados dizem respeito a um mesmo sujeito passivo, como já ficou evidenciado alhures, neste voto, e não par sujeitos passivos diversos, como no caso presente.

Quanto à decadência invocada, no que diz respeito aos fatos ocorridos em 2006 e à aplicação do art. 173, I do CTN aos fatos ocorridos em 2008, invoco o já decidido anteriormente neste voto no que se refere à alegação da Empresa.

Sobre a inexistência de abuso de direito, de dolo e fraude, e afastamento da solidariedade e da multa qualificada pela aplicação do artigo 112 do CTN, os assuntos já foram tratados quando alegados pela Empresa.

### **DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

É claro que a aplicação do artigo não pode tornar inócuo o princípio contábil da entidade, haja vista que todos os sócios sempre terão interesse no fato gerador. Todavia, a sua não aplicação sem exceções pode representar a inimputabilidade do mal feitor, deixando sempre livre aquele que não tem apenas o interesse econômico, mas tem todos os interesses possíveis nas fraudes aplicadas.

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

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

(...)

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

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

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

Descordo enfaticamente. O conjunto das ações, como foi tratado anteriormente, caracterizou uma fraude de grandes proporções, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa. Estamos tratando de um ágio de 206 milhões de reais. Isso não é uma fraude pequena, e foi comandada, capitaneada pelos dois sócios.

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

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

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

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

*Ementa: TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO OU CULPA-REDIRECIONAMENTO – IMPOSSIBILIDADE. 1. O posicionamento pacífico desta Corte é no sentido de que o sócio somente deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. 2. In casu, não restou caracterizada*

*prova de que os sócios tenham agido com dolo ou culpa, ou ainda que tenha havido dissolução irregular da sociedade. Agravo regimental improvido.*

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

Mantenho a sujeição passiva solidária dos dois sócios administradores.

### **CONCLUSÃO**

Pelos motivos apresentados, afasto as preliminares e nego provimento ao Recurso de Ofício e nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o decidido no acórdão recorrido.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filhos - Relator

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente requer, em sede preliminar, o reconhecimento da nulidade do lançamento, uma vez que, em suas palavras, este lançamento seria "*o resultado de um artifício criado pela Fiscalização para poder revisar e corrigir o critério jurídico do lançamento julgado de forma definitiva e favorável para a Recorrente nos autos do Processo Administrativo nº 10980.722215/2012-94*".

Alega, ainda, que, em que pese na presente autuação a autoridade fiscal ter dividido o ágio apurado em "ágio menor" e "ágio maior", os "*eventos objeto de fiscalização foram exatamente os mesmos, quais sejam, a incorporação de ações em 2006 e a cisão parcial da G&K em 2008*".

Assim, invocando o artigo 146 do Código Tributário Nacional e após citar doutrina e julgados administrativos e judiciais que embasam sua tese, argumenta que a

autoridade fiscal não poderia promover nova autuação, cujo objeto já foi analisado e declarado nulo no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

E, neste ponto, assiste razão ao Recorrente. Explica-se.

O erro de direito da anterior autuação, que foi consubstanciada nos autos do processo administrativo de nº 10980.722215/2012-94, é patente. Como se depreende dos autos, ao identificar vícios na operação realizada pelo contribuinte, a fiscalização entendeu por bem lavrar Auto de Infração, que teve como capitulação os artigos 247 e 250 do RIR/99.

Contudo, por estar eivado de vícios, em especial na capitulação descrita como a infringida pelo Recorrente, aquele Auto de Infração (processo nº 10980.722215/2012-94) foi declarado nulo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, tendo a decisão transitado em julgado em âmbito administrativo.

Posteriormente, com base nos mesmos fatos (condutas e operações praticadas pelo Recorrente), mesmos argumentos (impossibilidade de aproveitamento do ágio nas operações realizadas), o mesmo agente promoveu nova autuação, desta vez capitulando o dispositivo legal supostamente infringido pelo contribuinte como sendo o artigo nº 299 do RIR/99. É nítido, assim, o objetivo daquele agente de "consertar" o erro anteriormente praticado, o que não se pode admitir.

Primeiramente, não se pode olvidar que, como mencionado, o CARF entendeu por bem anular o lançamento anteriormente formalizado (processo nº 10980.722215/2012-94), tendo em vista a constatação de erro de direito, qual seja, o erro na capitação do Auto de Infração. Ressalte-se: naquele AI, a fiscalização descreveu as operações realizadas pelo contribuinte e entendeu como infringidos determinados dispositivos legais (artigos 247 e 250 do RIR/99).

A decisão do CARF em anular o Auto de Infração está de acordo com a mais balizada doutrina. Neste sentido, são os ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

*“A modificação de um ato administrativo, na esfera administrativa, poderá ser feita por meio de revogação ou anulação. No entanto, a revogação supõe que a Administração desfaça ou refaça o ato, por iniciativa própria, fundada em razões de conveniência e oportunidade. Não obstante, como o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado (arts. 3º e 142, parágrafo único), não pode ser revogado, por motivo de conveniência ou oportunidade, inexistindo margem de discricionariedade administrativa. Portanto, a sua revisão não poderá ser levada a cabo por meio de revogação. **Sendo o lançamento defeituoso, por desrespeito aos requisitos e pressupostos legais que ditam o critério de validade a ser observado, cabe à Administração apenas anulá-lo em decorrência da ilegitimidade, do vício.**” (detacou-se)*

*(BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013. pág. 1211)*

Entretanto, verificado o erro cometido, sendo este erro, inclusive, reconhecido pelo CARF, o mesmo agente entendeu por bem promover nova autuação, desta vez com base em dispositivos legais "corretos".

Não se pode perder de vista, contudo, que a legislação, em especial o Código Tributário Nacional, autoriza a retificação do lançamento, inclusive para majorá-lo, somente naqueles casos em que há patente erro de fato. Erro de direito, como no presente caso, não autoriza a autoridade administrativa a promover a retificação do lançamento. Com precisão cirúrgica, Paulo de Barros Carvalho se posiciona neste norte. Confira-se:

*“O erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o ‘erro de fato’; nunca o ‘erro de direito’. Não obstante, ainda que nem sempre seja fácil distinguir esses dois tipos de erro, isso não nos impede de aplicar a discriminação nos pontos que enxergamos com clareza. Enquanto o ‘erro de fato’ é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o ‘erro de direito’ é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 445 e 446)*

No presente caso, o erro de direito cometido no Auto de Infração anteriormente lavrado é facilmente identificável, uma vez que, mesmo descrevendo corretamente a conduta praticada pelo Recorrente, o agente fiscal entendeu como violados determinados dispositivos legais, dispositivos estes que não se amoldavam na suposta infração cometida. Ou seja, houve um erro de direito, um “*descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta*”, como muito bem pontuado por Paulo de Barros Carvalho.

E o Código Tributário Nacional, no seu artigo 146, preceitua que a mudança do critério jurídico introduzida de ofício ou em consequência de decisão de autoridade administrativa e judicial só pode ser realizada para fatos geradores ocorridos após a alteração do entendimento. Veja-se a redação do artigo:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

A imutabilidade do lançamento é decorrente do princípio da segurança jurídica, que para alguns autores, dentre eles o próprio professor Paulo de Barros Carvalho, é um sobreprincípio que deve nortear todo o ordenamento jurídico.

Pensar de forma diversa, ou seja, acreditar que o agente fiscal, que tem competência para efetuar o lançamento, poderá, sempre que quiser ou entender necessário, alterar o lançamento depois de sua autuação ter sido reconhecida como nula por um Tribunal administrativo, é tornar complementemente inseguras as relações entre fisco e contribuinte, o que não se pode admitir.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgado submetido à sistemática dos recursos repetitivos, que vincula tanto os órgãos do poder judiciário quanto da administração, já se posicionou no sentido de que só se admite a lavratura de novo Auto de Infração, caso constatado erro de fato, nunca com relação aos erros de direito. Veja-se:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.*

*1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.*

*2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: "Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149." 3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam: "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."*

*4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo*

149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: "Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446) "O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre

**nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração.**" (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) "O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que: "Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões. Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional. Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício." 10. Conseqüentemente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no

*disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.*

*10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011) (destacou-se)*

Assim, constatado de forma insofismável o erro de direito do lançamento anteriormente formalizado, a fiscalização só poderia promover nova autuação com relação a períodos posteriores ao do objeto do lançamento viciado, nunca com relação aos mesmos períodos.

Por todo exposto, é patente a nulidade da autuação analisada, devendo ser considerada nula por esse colegiado. É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa

Com a devida vênia, mesmo diante do brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento em relação ao não acolhimento da preliminar de nulidade em virtude da aplicação do art.146 do CTN ao caso sob análise.

Segundo o Ilustre Relator, “a aplicação do artigo 146 ao erro de direito não satisfaz ao mínimo sentido de lógica, pois está evidente que ele não trata de impedir novo lançamento por erro de direito, mas de impedir a utilização de outro critério possível e correto de interpretação normativa, ou, como ensinado por Hugo de Brito, a escolha de um critério entre outros colocados à discricionariedade do agente público.”

Com a devida vênia, como dito pela recorrente em suas razões de recurso voluntário “ocorrendo o erro de direito (erro no enquadramento legal), o lançamento fiscal anterior não poderia ter sido revisto a favor do Fisco e em prejuízo da Recorrente. Se o lançamento fiscal anterior foi lavrado com algum desconhecimento da lei por parte das autoridades fiscais quanto ao entendimento e aplicação dos preceitos normativos aos fatos fiscalizados, não poderá ser reexaminado a qualquer tempo e a qualquer pretexto para que a correta fundamentação legal possa ser aplicada”.

Quanto ao particular, assim consignou a decisão da DRJ:

*A alteração do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser aplicada, em relação a um mesmo sujeito passivo, para fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução; somente*

*ocorre mudança do critério jurídico quando forem verificadas duas condições concomitantes: (i) que a Autoridade Fiscal tenha inicialmente aplicado a lei utilizando-se de uma interpretação para efetuar o lançamento fiscal e, depois, de outra para realizar novo lançamento, no mesmo período de apuração, sem que se possa dizer que qualquer das duas interpretações seja incorreta; e (ii) que a exigência se refira a um mesmo fato gerador, pois se houver apuração de fatos novos não se pode pretender ter existido mudança de critério jurídico.*

Trata-se, no entanto, de **hipótese que não poderia ser simplesmente remediada por meio da lavratura de um novo auto de infração**. Houve, após a a decisão que cancelou a autuação anterior por erro no enquadramento legal, verdadeira **revisão do lançamento tributário em sua substância**, mediante modificação do fundamento que ensejou a autuação aqui debatida, alterando-se o critério jurídico sobre o mesmo fato, hipótese expressamente vedada pelo art. 146 do CTN, abaixo reproduzido:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."(grifei)*

A alteração do fundamento jurídico da autuação após o cancelamento da autuação original, não constitui mera correção procedimental, mas antes, insista-se, clara alteração material do lançamento tributário.

Integra os elementos essenciais do lançamento tributário, nos precisos termos do art. 142 do CTN:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (negritei)*

Esse, aliás, o entendimento do Conselho de Contribuintes e da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

*"NORMAS PROCESSUAIS NULIDADE DO LANÇAMENTO É nula a exigência fiscal constituída através de lançamento que não atenda às normas previstas nos artigos 142 do CTN e 11 do Decreto nº 70.235/72." 1º Conselho de Contribuintes /6a. Câmara / ACÓRDÃO 10611.055 de 11/11/1999.*

*"VÍCIOS DE NULIDADES Após formalizado o lançamento e instaurada a fase litigiosa com a impugnação tempestivamente apresentada, é defeso a autoridade lançadora rever de ofício o lançamento." 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 10196.170 em 24.05.2007. Publicado no DOU em: 20.08.2007.*

*"REQUISITOS DO LANÇAMENTO A ausência de enquadramento legal, associada à deficiente descrição dos fatos.*

autorizam a decretação da nulidade do auto de infração por inobservância dos requisitos básicos para a sua validade, estatuidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, propiciadores do exercício do amplo direito de defesa por parte do sujeito passivo e livre formação de convencimento por parte dos julgadores.” CSRF 1ª Turma / ACÓRDÃO CSRF/0104.473 em 14.04.2003. Publicação DOU: 07.03.2005.

(Grifei)

Houve, destarte, **alteração do fundamento jurídico do lançamento tributário aqui discutido a partir da no lançamento perpetrado após o seu cancelamento pelo CARF.**

Nessa vereda, o novo lançamento importou em inequívoca alteração do lançamento tributário, hipótese somente admitida nas expressas condições prescritas pelos artigos 145 e 149 do CTN.

Em outras palavras, buscou a auditoria fiscal corrigir manifesto erro de direito, eis que, **com base nos mesmíssimos fatos, provas e informações anteriormente disponíveis, alterou fundamento jurídico que gerou a glosa do ágio ora debatido, alterando seu entendimento pretérito** (levado a efeito quando da lavratura do auto de infração original).

A interpretação sistêmica dos artigos 145, 146 e 149 do CTN permite concluir que, na lição de Ricardo Lobo Torres (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte”. RFDT 06/09, dez/2003. Citado por Leandro Paulsen, in “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Livraria do Advogado, Porto Alegre: 2005, p. 146), o “art. 146 complementa a irreversibilidade por erro de direito regulada pelos artigos 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos.”

Não há que se admitir como *erro de fato* a nova valoração e novo enquadramento legal dos mesmos fatos após a lavratura do auto de infração. Não se pode reputar como “fato não conhecido”, na acepção do art. 149, VIII, do CTN, aqueles que na verdade deveriam ter sido sopesados pela fiscalização no lançamento de ofício originário.

*“Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.”*

*(Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário. Malheiros, 12ª edição, 1997, p. 123)*

*“Há um critério que vem sendo amplamente observado, no que concerne aos limites da atividade modificadora dos autos de*

*lançamento. A autoridade administrativa não está autorizada a majorar a pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato. Mas como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, **formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la.** A prática tem demonstrado a frequência de tentativas da Administração, no sentido de alterar lançamentos, fundando-se em novas interpretações de dispositivos jurídico-tributários. A providência, entretanto, tem sido reiteradamente barrada nos tribunais judiciais, sobre o fundamento explícito no art. 146 do Código Tributário Nacional:...”*

*(Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 22ª edição, São Paulo: 2010, p. 493)*

No presente caso, a auditoria fiscal alterou o fundamento jurídico que gerou a primeira autuação, por meio de nova valoração jurídica dos mesmíssimos fatos conhecidos e sobre os quais foi embasado o presente auto de infração.

É o caso, pois, de dar nova relevância jurídica a fatos não considerados no ato de lançamento originário, hipótese repudiada pela melhor doutrina:

**"Aquele fato que a Fazenda Pública conhecia, mas deixou de considerar no lançamento anterior, porque não via nele nenhuma relevância jurídica, não pode vir a ser tomado, depois, como um fato não conhecido, para o fim de justificar a revisão do lançamento, só porque a Fazenda Pública modificou, posteriormente, seu entendimento jurídico a respeito. Quando a Fazenda Pública passa a dar relevância jurídica a um fato conhecido, que ignorara juridicamente no lançamento anterior, não está apreciando um fato novo, ou um fato não conhecido, mas simplesmente alterando a percepção jurídica adotada no lançamento anterior, quando se sabe que esse critério não pode mais ser modificado em relação ao mesmo sujeito passivo, pois tanto veda o art. 146, prestigiando a estabilidade de uma situação jurídica consolidada por ato da própria administração."**

*(Zuudi Skakihara, Código Tributário Nacional Comentado. Editora RT. p. 148/149)*

*“A possibilidade de se rever o lançamento em que houve erro de fato ou vícios como a simulação, a fraude ou a falta funcional não oferece dificuldade. Proclama-a unanimemente a doutrina e admite explicitamente o CTN (art. 149). A única ressalva, aí, prende-se à exigência de o erro de fato só vir a ser conhecido pela autoridade fiscal após o lançamento primitivo. Como diz o CTN (art. 149, VIII), ‘quando deve ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior’. **Mas se a autoridade lançadora conhecia em toda a sua inteireza os fatos, o erro será de direito, ou de valoração jurídica do fato, e, portanto, imutável o lançamento.**”*

*(Ricardo Lobo Torres “O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte”. Ob. Cit., p. 1059)*

Portanto, a revisão do lançamento para não encontra amparo na legislação de regência, consoante manifestação do Superior Tribunal de Justiça em hipóteses similares:

*“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO – SÚMULA 227/TFR.*

*1. Em havendo na declaração do contribuinte erro de direito não detectado pelo Fisco, que a aceita integralmente, a mudança de entendimento constitui-se em alteração de critério vedada pelo CTN.*

*2. Só a falsidade, o erro ou a omissão são capazes de provocar a revisão do lançamento com a conseqüente autuação do contribuinte.*

*3. Recurso especial improvido.”*

*(STJ, 2ª T., unânime, Resp 171.119/SP, rel. Min. Eliana Calmon, ago/2001)*

*“TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE AUTO FISCAL. QUESTÃO DE DIREITO.*

*‘A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento(Súmula 227, TFR)’ (Resp. 65.858)”*

*(STJ, RESP 264516/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 20/02/2001)*

No mesmo sentido já se posicionou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *litteris*:

*Nº Recurso 157962*

*Número do Processo 19515.001755/2003-19*

*Órgão Julgador Primeira Turma Especial/Primeira Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes*

*Contribuinte IRUSA ROLAMENTOS LTDA*

*Tipo do Recurso Recurso Voluntário - Dar Provimento Por Unanimidade*

*Data da Sessão 16/09/2008*

*Relator(a) Ana de Barros Fernandes*

*Nº Acórdão 191-00010*

*Tributo / Matéria IRPJ - glosa de compensação de prejuízos fiscais*

*Decisão Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.*

*Ementa Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2000 Ementa: ALTERAÇÃO NA*

**FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA AUTUAÇÃO. VEICULADA EM ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE. Não se admite mudança na fundamentação que embasou o lançamento tributário promovida pela autoridade de julgamento, por consistir em novo lançamento que deve ser realizado por autoridade competente, seguida da devida reabertura de prazo para o contribuinte oferecer impugnação. Recurso Voluntário Provido.**

Nº Recurso 327361

Número do Processo 11128.007140/98-58

Órgão Julgador Primeira Câmara/Terceiro Conselho de Contribuintes Contribuinte BAYER CROPSCIENCE LTDA

Tipo do Recurso Recurso Voluntário - Anulado A Partir Da Decisão De 1ª Instância

Data da Sessão 05/11/2003

Relator(a) LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES

Nº Acórdão 301-30792

Tributo / Matéria

Decisão Decisão: Por unanimidade de votos, anulou-se a decisão de 1ª instância. O conselheiro Roosevelt Baldomir Sosa votou pela conclusão.

**Ementa PROCESSUAL. INOVAÇÃO QUANTO AO LANÇAMENTO NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Quando de diligência resulte o agravamento da exigência inicial, consistente na alteração dos argumentos para sua manutenção ou de sua fundamentação legal, não compete à DRJ aperfeiçoar o lançamento, devendo ser lavrado Auto de Infração Complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo o prazo para impugnar a parte modificada. ANULADA A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

**(Grifei)**

O ato de revisão de lançamento que ora se defende carece, então, de motivo, posto que não enunciou a autoridade fiscal autuante em nenhuma das razões colocadas no artigo 149 do CTN.

Se, por absurdo, admitisse-se a legalidade do ato administrativo objurgado, abrir-se-ia ensanchas para a sucessiva, reiterada e eterna reabertura de dissídio concernente à alteração do fundamento jurídico que gerou a cobrança do ágio aqui debatido, sendo agredido, de forma ingente, o princípio da segurança jurídica, um dos vetores máximos do sistema brasileiro.

Assim, é nula a alteração do fundamento que ensejou a glosa do ágio, porquanto a alteração do critério jurídico ou mesmo o descortino de erro de direito em procedimento de revisão de lançamento de ofício não dá guarida legal para que se exija o crédito tributário ao recorrente – art. 146, c/c art. 149 do CTN.

Processo nº 10980.723835/2014-11  
Acórdão n.º **1302-002.631**

**S1-C3T2**  
Fl. 3.190

---

Diante do exposto, acolho a preliminar de nulidade e dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa