



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

Processo n° 10980.725496/2011-56
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.446 – 1ª Turma
Sessão de 6 de março de 2018
Matéria Aproveitamento tributário de ágio gerado internamente.
Recorrente CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A. (contribuinte); MIGUEL GELLERT KRIGSNER (responsável tributário); ARTUR NOEMIO GRYNBAUM (responsável tributário)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO.

O lançamento complementar, que modifica critério jurídico de lançamento anterior para qualificar a multa de ofício e imputar responsabilidade tributária é nulo, por ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

ATOS SOCIETÁRIOS PRATICADOS EM ANO JÁ DECAÍDO. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO NÃO DECAÍDO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Ainda que os atos societários que deram origem ao ágio tenham se dado em período já alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, não há que se falar em decadência se os fatos geradores dos tributos que tiveram suas bases de cálculo minoradas pelo aproveitamento indevido deste ágio ainda não se encontram decaídos.

A contagem do prazo decadencial somente se inicia após a ocorrência do fato gerador de tributo, quer seja aplicável ao caso concreto a regra estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN, quer seja a fixada pelo art. 150, §4º, do mesmo Código.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio criado artificialmente a partir de operações celebradas exclusivamente entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e submetidas a controle comum e sem a efetiva circulação de riquezas que justifique a contabilização de sobrepreço não se presta a produzir efeitos tributários.

Assim, não se presta o "ágio interno" a aumentar o valor patrimonial de um bem ou a reduzir/eliminar o ganho de capital auferido com a sua alienação.

GLOSA DE EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS. RECEITAS DE REVERSÃO DE PROVISÃO. TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se os lançamentos relativos à glosa de despesas de amortização do ágio e à reversão de provisão relacionada ao mesmo ágio somente provocam efeitos contábeis, não é possível à Fiscalização determinar, nos autos de infração, a glosa de despesas consideradas indedutíveis.

No caso concreto, o único reflexo tributário operado pela pretensa aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 se deu por meio de exclusões promovidas diretamente na parte "B" do LALUR. Sendo assim, agiu bem a Fiscalização ao identificar a infração tributária cometida como "Exclusões Indevidas", não se podendo falar em erro no enquadramento legal, erro na descrição dos fatos ou ainda em tributação em duplicidade.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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.

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

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais do Contribuinte e dos Responsáveis Tributários. No mérito, (i) por maioria de votos, acordam em acolher a preliminar de nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo (relator), que rejeitou a preliminar; (ii) por unanimidade de votos, acordam em rejeitar a preliminar de decadência; (iii) por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso quanto ao ágio interno e seus reflexos tributários, votando pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (iv) em relação à tributação de receitas de reversão de provisão, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que deram provimento em relação aos períodos de 2007, 2008 e 2009. Por unanimidade de votos, consideraram prejudicadas as questões relativas (v) à qualificação da multa de ofício e (vi) à imputação de responsabilidade solidária aos acionistas da contribuinte; (vii) por maioria de votos, acordam em negar provimento em relação à concomitância da multa de ofício e isolada, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que deram provimento nessa matéria; e (viii) por voto de qualidade, acordam em negar provimento em relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, em relação à preliminar de nulidade, a conselheira Cristiane Silva Costa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto. Entretanto, findo o prazo regimental, os Conselheiros não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela contribuinte CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A. e pelos responsáveis tributários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, todos em 12/04/2016, com fundamento no art. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), em que se alega a existência de divergências jurisprudenciais acerca de matérias relacionadas à lide.

Os recorrentes insurgem-se contra a decisão consubstanciada nos Acórdãos nº 1301-001.744 e nº 1301-001.905. Por meio do primeiro julgado, os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram rejeitar as preliminares arguidas nos recursos voluntários dos sujeitos passivos (por unanimidade) e, no mérito, negar-lhes provimento (por voto de qualidade). Já a segunda decisão administrativa veio integrar a anterior, em razão da verificação de omissões arguidas por meio de embargos de declaração opostos pelos sujeitos passivos. Como será descrito de forma mais detalhada adiante, os membros do colegiado, por unanimidade, conheceram parcialmente dos embargos e, por maioria de votos, negaram-lhe provimento.

A decisão recorrida manteve os autos de infração lavrados pela Fiscalização. As autuações se fundamentaram no entendimento de que a contribuinte utilizou de forma indevida, nos anos-calendário de 2007 a 2009, para fins de redução do IRPJ e da CSLL devidos, ágio oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica. Em virtude das glosas realizadas, houve acréscimo nas bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, o que provocou também o lançamento de multas isoladas em relação a alguns meses.

Registre-se que as autuações foram complementadas em novo auto de infração, cuja lavratura foi instada pelo Presidente da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR. O auto de infração complementar promoveu a qualificação da multa de ofício aplicada, sob o argumento de que as operações societárias praticadas configurariam fraude, tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Além disso, imputou-se aos acionistas administradores MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM responsabilidade solidária pelo cumprimento das obrigações tributárias lançadas, em razão de seu interesse comum nos resultados das reestruturações societárias do grupo econômico (art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN) e da prática de atos com infração de lei ou excesso de poderes (art. 135, inciso III, do CTN).

As operações analisadas pela Fiscalização envolveram a contribuinte CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A. (doravante denominada CÁLAMO) e várias empresas a ela relacionadas.

O ágio indevidamente aproveitado para fins tributários no ano-calendário 2007 surgiu em operação realizada em 28/11/2003. O aumento de capital da empresa ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (deste ponto em diante identificada apenas como ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS), que à época adotava outra denominação, foi integralizado pelos seus acionistas controladores MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM (mesmos sócios da fiscalizada CÁLAMO)

por meio da conferência de ações que detinham junto ao SHOPPING ESTAÇÃO LTDA., que também tinha denominação distinta à época da operação.

A ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS registrou então, em sua contabilidade, ágio no valor de R\$ 1.168.982,33, correspondente à diferença entre o valor adotado para a aquisição das ações do SHOPPING ESTAÇÃO, com base em laudo de avaliação elaborado por empresa contratada para esta finalidade, e o valor patrimonial destas ações, utilizadas na operação de aumento de capital.

Posteriormente, a CÁLAMO promoveu a incorporação das duas sociedades. A ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS foi incorporada em 01/09/2006 e, com isso, o ágio de R\$ 1.168.982,33 registrado em seu Ativo Permanente foi absorvido pela contabilidade da contribuinte. Já em 02/05/2007, foi a vez do SHOPPING ESTAÇÃO ser incorporado pela CÁLAMO.

Possuindo em sua contabilidade o patrimônio restante do SHOPPING ESTAÇÃO e o ágio gerado pela reavaliação, em 2003, do valor de suas ações, a contribuinte promoveu, ainda em 02/05/2007, a exclusão do total do ágio diretamente no seu LALUR. O procedimento teria sido adotado sob o argumento de que houve apuração de perda de capital com o encerramento das atividades da empresa investida, correspondente à diferença entre o valor contábil do investimento (incluído o ágio de R\$ 1.168.982,33) e o valor do acervo líquido incorporado.

Por entender que tal procedimento não tinha base legal, a Fiscalização lavrou autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL referentes ao ano-calendário 2007.

Já os lançamentos concernentes aos anos-calendário 2008 e 2009 tiveram origem no aproveitamento tributário de ágio gerado em outras operações societárias.

Em 18/12/2006, a CÁLAMO tornou-se subsidiária integral da G&K HOLDINGS S.A. (mencionada de agora em diante apenas como G&K), empresa constituída em 18/09/2006 pelas pessoas físicas MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, mesmos sócios controladores da contribuinte. A totalidade de suas ações foi absorvida pela *holding* recém-criada pelo valor aproximado de R\$ 1.068.417.000,00, extraído de laudo de reavaliação que adotou o método do fluxo de caixa descontado. Como o patrimônio líquido da contribuinte valia R\$ 56.679.661,07, houve o registro, na contabilidade de G&K, de ágio de R\$ 1.011.690.937,33.

Operações semelhantes foram perpetradas com outras empresas do grupo econômico controlado pelos mesmos sócios: BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA S.A., O BOTICÁRIO FRANCHISING S.A. e EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S.A.. Todas elas tiveram a totalidade de suas ações reavaliada e incorporada pela G&K. O conjunto das operações provocou o surgimento, nos registros da G&K, de um ágio total de R\$ 1.776.161.561,96 (incluídos os R\$ 1.011.690.937,33 do ágio referente à contribuinte).

Na mesma data em que ocorreu a incorporação das ações das empresas, houve também operação de aumento de capital da G&K por meio da subscrição de 4.613.618 novas ações ordinárias nominativas, integralizadas em moeda nacional pelo IGP FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (doravante denominado apenas como IGP), cujo controle não era dos acionistas do grupo BOTICÁRIO, MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM. O preço de emissão pago foi de R\$ 50.000.000,00, sendo

que R\$ 4.613.618,00 foram destinados ao capital da G&K e os R\$ 45.386.382,00 restantes utilizados para constituição de reserva de capital.

Já em 03/11/2008, aprovou-se a cisão parcial seletiva da G&K. Das ações que a empresa possuía de suas subsidiárias integrais, 99% foram vertidos e incorporados pelas próprias.

No caso da contribuinte, a G&K registrava, em novembro de 2008, um saldo aproximado de R\$ 981.835.795,00 do ágio original de R\$ 1.011.690.937,33 (R\$ 29.855.141,92 já haviam sido amortizados, sem efeitos tributários). Do saldo restante, 99% foi transferido à CÁLAMO, o que representou R\$ 972.017.437,44 de ágio registrado em sua contabilidade.

Julgando-se amparada pela regra insculpida no art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), que reproduz os comandos legais dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, a contribuinte passou a aproveitar fiscalmente o ágio por meio de exclusões mensais no LALUR de parcelas de R\$16.200.290,62 (1/60 do ágio de R\$ 972.017.437,44). Além disso, promoveu também exclusões de parcelas mensais de R\$ 497.585,70, correspondentes a 1/60 do valor que a G&K amortizara contabilmente, sem efeitos tributários, antes de sua cisão parcial.

A Fiscalização entendeu que os procedimentos adotados pela contribuinte nos anos-calendário 2008 e 2009, a exemplo do que ocorreu em 2007, careciam de fundamento legal, razão pela qual foram glosadas todas as exclusões indevidamente realizadas.

A autuação foi mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância, inclusive quanto à qualificação da multa de ofício e à imputação de responsabilidade solidária aos sócios controladores da contribuinte, providências determinadas em auto de infração complementar.

Posteriormente, também a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara manteve a integralidade dos lançamentos, em julgamento que culminou na prolação da decisão contra a qual ora se insurgem os recorrentes.

O Acórdão nº 1301-001.744, que negou provimento aos recursos voluntários manejados pela contribuinte e pelos responsáveis solidários, foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA.

Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de

substância econômica e propósito comercial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR. REGULARIDADE.

Nos termos do parágrafo 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, se, em exames posteriores, realizados no curso do processo, forem verificadas omissões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deve ser lavrado auto de infração complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDIÇÕES.

Presentes elementos representativos da conduta do sócio que, guardando nexos de causalidade com a subtração à tributação dos valores apurados por meio do procedimento de ofício, são capazes de demonstrar a sua efetiva participação nas infrações detectadas, cabe incluí-lo no pólo passivo da obrigação tributária constituída.

A contribuinte tomou ciência da decisão em 19/05/2015, por meio de acesso à cópia integral do processo requerida por sua procuradora. Considerando-se pessoalmente intimados, tanto a contribuinte quanto os dois responsáveis solidários opuseram, em 25/05/2015, embargos de declaração ao acórdão.

Intimados por via postal a respeito do teor do Acórdão nº 1301-001.744 em 02/06/2015, os três sujeitos passivos, por cautela, reiteraram os embargos de declaração já opostos, em novas petições protocoladas em 08/06/2015.

Nos seus embargos de declaração, a contribuinte CÁLAMO defendeu que o acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara teria deixado de se manifestar a respeito de uma série de questões abordadas em seu recurso voluntário, o que o teria eivado dos seguintes vícios:

- a) Omissão quanto ao pedido de declaração de nulidade do lançamento complementar por violação ao art. 146 do CTN;
- b) Omissão quanto à questão da inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio consideradas indedutíveis no lucro real;
- c) Omissão quanto à discussão acerca da impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício;
- d) Omissão quanto à arguição de ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício;

e) Ausência de formalização expressa na ementa do resultado do julgamento acerca da tributação da receita de reversão da provisão.

Já os responsáveis solidários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM apresentaram, em seus respectivos embargos de declaração, alegações idênticas entre si em que basicamente repetiram o que a contribuinte defendeu nos itens "a" e "d" de seus embargos.

Os três embargos de declaração tiveram sua admissibilidade analisada em despacho de 18/12/2015, por meio do qual o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara os acolheu parcialmente e determinou que fossem submetidos à apreciação do colegiado somente os argumentos relacionados às matérias objeto das omissões elencadas nos itens "b", "c" e "d", há pouco relacionados.

Assim, para sanar as omissões reconhecidas por seu Presidente, a 1ª Turma Ordinária prolatou, em 20/01/2016, nova decisão, materializada no Acórdão nº 1301-001.905, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS. OMISSÃO.

Configurada a omissão no julgado sobre ponto que a turma deveria se pronunciar, impõe-se a análise da matéria com vistas a sanar a omissão.

CSLL. ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. GLOSA.

Comprovada a geração artificial do ágio em operações estruturadas dentro do mesmo grupo econômico sem a ocorrência de dispêndio efetivo, seus efeitos não podem afetar o resultado líquido contábil, impondo-se a sua glosa. No caso concreto, uma vez anulados os efeitos da despesas no resultado líquido, mediante a reversão da provisão, correta a glosa, realizada pela autoridade fiscal, da exclusão feita pelo contribuinte na base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. EXIGÊNCIA EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A penalidade isolada não se confunde com a multa de ofício, pois cada uma decorre de fato próprio, ocorre em momento distinto, tem base de cálculo e percentuais diferentes. Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação, pois a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc. V do CTN. Inaplicável a Súmula CARF nº 105 aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre

ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Devidamente cientificados da nova decisão em 29/03/2016, tanto a contribuinte quanto os dois responsáveis tributários interpuseram, em 12/04/2016, recursos especiais tempestivos insurgindo-se contra o conjunto decisório formado pela combinação dos Acórdãos nº 1301-001.744 e nº 1301-001.905, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF.

O recurso especial apresentado pela contribuinte contesta a interpretação adotada pelos acórdãos recorridos em relação a um total de oito matérias: 1) nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento; 2) decadência do direito de o Fisco exigir crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos da data do lançamento de ofício; 3) impossibilidade de tributação da receita de reversão de provisão; 4) dedutibilidade dos encargos com amortização de ágio; 5) dedutibilidade dos encargos com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL; 6) não procedência da qualificação da multa de ofício quando ausente a comprovação de dolo e fraude; 7) impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada; e 8) descabimento da cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

Já o recursos especiais manejados pelos responsáveis tributários questionam o posicionamento assumido pela decisão recorrida no que concerne a cinco matérias: 1) nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento; 2) necessidade de comprovação de dolo ou fraude por parte das autoridades fiscais; 3) exclusão da responsabilidade solidária nos termos do art. 124, inciso I, do CTN; 4) exclusão da responsabilidade solidária nos termos do art. 135, inciso III, do CTN; e 5) descabimento da cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2015, os recorrentes apontaram acórdãos de turmas de câmara do CARF, de câmaras do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e ainda da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que teriam dado aos temas debatidos interpretação diversa daquela esposada pela decisão recorrida.

Por razões de clareza, serão separadamente analisadas as alegações perfiladas por cada um dos recorrentes a respeito das várias matérias combatidas.

Recurso Especial da contribuinte CÁLAMO

1) Nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento

A contribuinte narra que, por determinação do Presidente da 1ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, houve a lavratura de auto de infração complementar em que foram determinadas a qualificação da multa de ofício e a atribuição de responsabilidade tributária solidária aos acionistas administradores da empresa.

Pontua que as autoridades tributárias teriam afirmado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) que o lançamento complementar seria decorrente de uma "nova avaliação da situação", sem a identificação de elemento ou fato novo nos autos (que já não

fosse conhecido no momento da primeira autuação) ou de prova de conduta ou ato fraudulentos por parte da recorrente e seus acionistas. O "contexto maior" que, em tese, justificaria a qualificação da multa de ofício e a declaração de responsabilidade solidária dos acionistas, teria sido delineado pelas autoridades lançadoras a partir de uma "nova interpretação dos fatos e da legislação", o que direta e expressamente violaria o mandamento legal abrigado pelo art. 146 do CTN.

Segundo a tese da contribuinte recorrente, não seria possível a lavratura de auto de infração complementar fundamentada no art. 149, IX, do CTN, ou no art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, porque a qualificação de multa e a responsabilização solidária não podem ser caracterizadas como hipóteses de omissão, incorreção ou formalidade requeridas pela lei. Mesmo que se considere como erro de direito a ausência de tais imputações no lançamento original, ainda assim a sua implementação em sede de lançamento complementar seria vedada pelo art. 146 do CTN, por caracterizar mera modificação do critério jurídico.

O Acórdão nº 1301-001.744, ora recorrido, ao analisar a questão da pretensa nulidade do auto de infração complementar, teria refutado a alegação recursal com base no simples argumento de que o procedimento adotado pela Fiscalização estava amparado pelo art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972. A contribuinte narra que tentou obter, por meio de embargos declaratórios, declaração específica do colegiado acerca da ausência de ofensa ao art. 146 do CTN, mas não houve acolhimento do recurso em relação ao tema.

A recorrente defende que, ao entender que o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 seria fundamento suficiente para a lavratura de auto de infração complementar em que se determinou a qualificação da multa de ofício e a imputação de responsabilidade solidária aos acionistas administradores, a decisão recorrida teria divergido do Acórdão nº 3403-00.428.

Tal decisão, diante de idêntica situação fática, teria concluído que a lavratura de auto de infração complementar para exigência de multa de ofício, diante dos mesmos fatos analisados e juridicamente qualificados no primeiro auto de infração, caracteriza alteração da qualificação jurídica dos eventos, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico.

São transcritos trechos da ementa e do voto condutor do acórdão paradigma em que se afirma que a mudança de critério jurídico e a constatação de erro de direito não autorizam a alteração do lançamento. Tal alteração, depois de notificado o contribuinte, somente poderia ocorrer nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN (revisão de ofício), entre as quais não se enquadra o caso tratado nos autos.

Diante da divergência instaurada entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 3403-00.428, que considera claramente caracterizada, a contribuinte pede que seu recurso especial seja admitido em relação a esta matéria preliminar.

2) Decadência do direito de o Fisco exigir crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos da data do lançamento de ofício

O recurso especial da contribuinte aborda, em seguida, questão atinente à parte do lançamento relacionada ao ágio constituído no ano de 2003, em operação de aumento de capital de empresa pertencente aos controladores do grupo BOTICÁRIO.

Conforme já se mencionou, parte do crédito tributário lançado em face da contribuinte deveu-se ao aproveitamento, ocorrido em 2007 e considerado indevido pela Fiscalização, de ágio de R\$1.168.982,33 registrado originalmente na contabilidade da empresa ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS. O ágio surgiu porque as ações do SHOPPING ESTAÇÃO, dadas em conferência para fins de integralização do aumento de capital da ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS, foram reavaliadas a um valor superior ao patrimonial.

As duas empresas envolvidas eram controladas por MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, razão pela qual a Fiscalização caracterizou o ágio surgido na operação como sendo interno e, portanto, impassível de aproveitamento tributário.

O negócio jurídico que propiciou o registro do ágio ocorreu em 28/11/2003. Em 2007, após incorporar tanto a ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS quanto o SHOPPING ESTAÇÃO, a contribuinte trouxe o ágio para a sua contabilidade e utilizou-o para reduzir valores de IRPJ e CSLL devidos ao Fisco. Considerando indevido tal procedimento, a Fiscalização promoveu a glosa correspondente.

A contribuinte defende que tal glosa não poderia ter sido realizada, uma vez que a lavratura dos autos de infração se deu em 2011, quase oito anos após o surgimento do ágio. A realização do lançamento após o transcurso de tanto tempo afrontaria a regra insculpida no §4º do art. 150 do CTN, que prevê o prazo decadencial de cinco anos para os tributos sujeitos a lançamento por homologação.

O acórdão recorrido discordou da tese apresentada pela contribuinte, argumentando que a contagem decadencial somente se inicia na data de ocorrência dos fatos geradores em que o evento anterior produziu efeitos e não na data de seu mero registro contábil. Trouxe ainda a decisão o entendimento de que o representante do Fisco nada pode fazer a respeito dos registros contábeis dos contribuintes, devendo obrigatoriamente aguardar a ocorrência dos fatos geradores dali decorrentes, momento a partir do qual pode realizar os lançamentos tributários se os contribuintes não fizerem adequadamente a apuração e os recolhimentos devidos.

Ao concluir desta forma, o Acórdão nº 1301-001.744 teria, segundo a recorrente, entrado em conflito com o decidido em dois acórdãos indicados como paradigmas: nº 101-97.084 e nº 107-09.545.

A primeira decisão paradigma, ao apreciar a glosa de variações cambiais passivas decorrentes de um negócio jurídico de assunção de dívida, entendeu que o lançamento seria indevido em razão de o Fisco não ter questionado a validade do negócio jurídico originário dentro do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, ainda que seus efeitos tributários tenham repercutido em período ainda não alcançado pela decadência.

Considerou-se ali que a Fiscalização pretendeu promover a revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, taxando-os de irregulares, o que não mais seria possível diante da ocorrência da decadência. Assim, seria indiferente o fato de os efeitos fiscais condenados pela Fiscalização terem ocorrido em anos-calendário posteriores, ainda não decaídos.

Já o Acórdão nº 107-09.545, segundo paradigma apontado pela contribuinte recorrente, divergiria do acórdão recorrido por defender que o Fisco até pode examinar atos

pretéritos, verificados em períodos já decaídos, mas não pode realizar juízo de valor a seu respeito. A recorrente defende que foi exatamente o que pretendeu fazer a Fiscalização no caso dos presentes autos: questionar, em 2011, a amortização de ágio apurado em operação de aumento de capital ocorrida em 2003.

Fechando o tópico, a contribuinte pede que seu recurso seja admitido em relação à matéria e que seja aplicado ao seu caso o entendimento exposto nos acórdãos paradigmas.

3) Impossibilidade de tributação de receita de reversão de provisão

A recorrente defende que a Fiscalização teria incorrido em evidente erro no enquadramento legal e na descrição dos fatos ao fundamentar o lançamento tributário referente aos anos-calendário 2008 e 2009 na tributação de receitas decorrentes da reversão de provisão relativa ao ágio e não na dedução indevida de despesas de amortização do ágio. Tal procedimento teria acarretado em tributação em duplicidade, uma vez que a provisão já havia sido tributariamente considerada no momento de sua constituição, em 18/12/2006, na empresa G&K. Assim, pede que os autos de infração sejam cancelados.

Apreciando a tese da contribuinte, o acórdão recorrido concluiu que o fato de a Fiscalização ter apontado exclusões indevidas do lucro real, em que pese a irregularidade efetivamente cometida ter sido a contabilização de despesas indedutíveis, não seria motivo suficiente para o cancelamento da exigência fiscal. Para tanto, justificou-se que os fundamentos legais apontados seriam os mesmos nos dois casos e que a discussão indubitavelmente gira em torno do cabimento da amortização do ágio. Apontou-se ainda que a contribuinte compreendeu perfeitamente qual seria o mote da discussão (conforme se depreende de sua defesa) e que eventual jogo de palavras no momento do lançamento não tem o condão de provocar seu cancelamento se a infração for apontada com clareza, inclusive no seu aspecto temporal.

O recurso especial aduz que, ao assim dispor, o acórdão recorrido teria entrado em confronto com o Acórdão nº 1402-001.521. Esta decisão, trazida como paradigma, foi proferida em processo administrativo fiscal em que figura como contribuinte a empresa BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA S.A., pertencente ao mesmo grupo econômico da CÁLAMO. A autuação discutida naqueles autos decorreu, segundo a recorrente, de fatos idênticos aos analisados no presente processo.

Apesar disso, o acórdão erguido como paradigma teria chegado a entendimento diametralmente oposto ao abraçado pelo acórdão recorrido, ao concluir que o crédito tributário deveria ser cancelado em razão de a infração apontada pelo Fisco (exclusões indevidas do lucro real) não ter ocorrido: a exclusão realizada pela contribuinte era regular e visava justamente a manutenção da neutralidade em relação à constituição da provisão relativa ao ágio e à sua reversão.

Acrescenta a recorrente que o acórdão recorrido também estaria em divergência com uma segunda decisão paradigma, o Acórdão nº 1402-001.357, cuja ementa transcreve.

Assim, entendendo devidamente configurada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os dois paradigmas indicados em relação à impossibilidade de tributação de receita de reversão de provisão, pede a recorrente a admissão do recurso especial no que tange à matéria.

4) Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio

Na sequência, chega a recorrente ao principal objeto de discussão dos presentes autos, pelo menos no que diz respeito ao mérito: a possibilidade ou não de se deduzir do lucro real as despesas decorrentes da amortização de ágio gerado em operações internas a um grupo econômico (embora a caracterização do ágio tratado no processo como sendo "interno" também seja contestada pela contribuinte).

Como já relatado, a contribuinte teve lançados contra si créditos tributários referentes aos anos-calendário 2007, 2008 e 2009.

O lançamento principal relativo ao ano de 2007 deveu-se à utilização fiscal (indevida, na ótica da Fiscalização) do ágio gerado em 2003, em operação de aumento de capital social da ESTAÇÃO EMPREENDIMIENTOS por meio da conferência de ações, a valor reavaliado, do SHOPPING ESTAÇÃO.

Já os créditos relacionados aos anos de 2008 e 2009 foram lançados porque a Fiscalização considerou indedutíveis as despesas de amortização de ágio gerado em operação levada a efeito pela contribuinte e pela empresa G&K em dezembro de 2006: incorporação, pela segunda, da totalidade das ações da CÁLAMO, a valor reavaliado, o que provocou a contabilização de ágio de R\$1.011.690.937,33 na nova controladora da contribuinte.

Em ambos os casos, as empresas envolvidas estavam submetidas, de forma direta ou indireta, ao controle das mesmas pessoas físicas: MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM. Este fato, combinado com outros verificados no caso concreto, como a inexistência de propósito negocial diverso da pura redução da carga tributária e a ausência de "custo", "desembolso" ou qualquer "sacrifício econômico" que justificasse o nascimento do ágio, levaram a Fiscalização à conclusão de que tratar-se-ia de ágio interno, incapaz de produzir efeitos tributários que favorecessem a contribuinte.

A contribuinte alega, em seu recurso especial, que o Acórdão nº 1302-001.145, diante de circunstâncias fáticas idênticas às examinadas nos presentes autos, teria concluído de forma diametralmente oposta à defendida pela decisão recorrida.

Como similitudes fáticas, a recorrente aponta que ambos os casos trataram de ágio gerado em operações societárias realizadas entre empresas de um mesmo grupo econômico (ágio interno) e que a Fiscalização considerou, nas duas situações, que as despesas de amortização de tal ágio deveriam ser glosadas porque inexistiria propósito negocial nas operações e não se teria constatado custo ou desembolso algum que amparasse a criação do ágio. Assim, ambos os acórdãos tratariam de hipóteses em que a Fiscalização defendeu a impossibilidade de dedução das despesas de amortização de ágio, seja sob o enfoque contábil, societário ou tributário.

Apesar de analisarem situações quase idênticas, os acórdãos contrapostos teriam alcançado conclusões diversas. Ao contrário do acórdão recorrido, o Acórdão nº 1302-001.145 considerou que o ágio resultante de operações societárias realizadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico (ágio interno) em nada difere daquele apurado em operações realizadas entre partes independentes, uma vez que a legislação aplicável ao caso não os distingue. Assim, da mesma forma que o ágio que surge em negócios celebrados entre empresas independentes, o ágio interno pode ser amortizado nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

A contribuinte indica ainda um segundo acórdão paradigma que apresentaria entendimento divergente daquele adotado pela decisão recorrida: o Acórdão nº 1101-00.708.

A exemplo do que fez em relação ao primeiro paradigma listado, a recorrente compara os contextos fáticos analisados nas duas decisões para concluir que são idênticos: ágio gerado dentro de um grupo econômico, lançamento tributário fundamentado na inexistência de desembolso/custo que amparasse o ágio e na ausência de propósito negocial diferente da promoção de simples economia fiscal.

Apesar disso, o Acórdão nº 1101-00.708 teria alcançado conclusão semelhante à construída pelo primeiro paradigma e igualmente contrária ao entendimento da decisão recorrida: a legislação tributária (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997) não estabelece distinção entre o ágio interno e aquele gerado em operações promovidas por empresas independentes entre si, sendo ambos passíveis de aproveitamento tributário.

Diante do que expõe, a recorrente pede a admissão do recurso também no que atine à questão da dedutibilidade do ágio interno no lucro real.

5) Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL

A próxima matéria atacada pela contribuinte diz respeito ao reflexo que a declaração de indedutibilidade das despesas de amortização do ágio interno deve ter na apuração da CSLL.

A recorrente defende que, mesmo que se entenda que as despesas decorrentes da amortização do ágio interno são indedutíveis do lucro real, isso não significa que tais valores devam ser adicionados também à base de cálculo da CSLL. Para chegar a tal conclusão, a recorrente argumenta que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, embora fixe que devem ser aplicadas à contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento válidas para o IRPJ, determina expressamente que sejam mantidas a base de cálculo e as alíquotas da CSLL previstas em legislação própria.

Discordando de tal tese, o Acórdão nº 1301-001.905, que integrou o Acórdão nº 1301-001.744 sanando-lhe as omissões arguidas pela contribuinte pela via de embargos declaratórios, concluiu que as despesas oriundas da amortização de ágio interno não devem compor o resultado líquido contábil, não podendo, como consequência, influenciar na apuração da CSLL (a base de cálculo da contribuição deriva do lucro líquido).

A decisão recorrida ainda analisa a questão sob uma outra perspectiva, segundo a qual seria possível concluir que, mesmo em situações em que despesas de amortização do ágio são dedutíveis do lucro real, a CSLL não poderia ser afetada por tais deduções. Isso ocorreria porque inexistente previsão legal para a exclusão, da base de cálculo apurada a partir do lucro líquido, de qualquer valor que não aqueles expressamente previstos na legislação, entre os quais não estão inclusas despesas de amortização de ágio.

O entendimento do acórdão recorrido teria provocado, segundo a recorrente, a ocorrência de divergência frente ao Acórdão nº 1201-001.237. O primeiro paradigma indicado pela contribuinte, analisando a mesma controvérsia, teria concluído que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não igualou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que manteve a ressalva da manutenção da base de cálculo e das alíquotas da contribuição. Assim, no que diz

respeito à CSLL, inexistiria lei prescrevendo a adição ao lucro líquido de despesas com amortização de ágio.

A decisão recorrida também estaria em conflito com um segundo acórdão paradigma, de nº 103-22.749. Esta decisão, a respeito do mesmo assunto, teria defendido que despesas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ não o são para a CSLL, já que não estão incluídas entre os ajustes previstos na Lei nº 7.689/1988 e alterações posteriores. Assim, despesas com amortização de ágio, consideradas indedutíveis do lucro real, não devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL.

Diante da divergência comprovada entre a decisão recorrida e os dois acórdãos paradigmas trazidos à baila, defende a contribuinte que o recurso especial deve ser admitido em relação à matéria atinente à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio interno na base de cálculo da CSLL.

6) Improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude

Defende a recorrente que o acórdão recorrido, diante da ausência de comprovação das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude e conluio) ou da presença de dolo no caso concreto (intenção e prática de ato ilícito), teria se limitado a defender a manutenção da multa de ofício qualificada com base no mero intuito da contribuinte em subtrair valores à tributação.

O fato de as operações societárias realizadas pela contribuinte e por empresas de seu grupo econômico, embora praticadas com observância da legislação específica, terem provocado redução da carga tributária e benefício econômico aos acionistas (pagamento de dividendos e de juros sobre capital próprio, direitos legalmente previstos), teria sido considerado pelo acórdão recorrido como motivação suficiente para a aplicação da multa de ofício qualificada.

Traz o recurso especial a afirmação de que o acórdão paradigma nº 1302-001.183, diante de situação idêntica à encontrada nos presentes autos, teria concluído que a realização de operações societárias entre empresas de um mesmo grupo econômico não justifica, por si só, a aplicação de multa de ofício em sua modalidade qualificada. Em outras palavras, entendeu a decisão paradigma que a prática de atos lícitos (reorganização societária) que venham a proporcionar economia tributária, não caracteriza uma das patologias previstas na legislação para fins de imputação da qualificação da multa de ofício.

O posicionamento do acórdão recorrido também teria caracterizado dissenso jurisprudencial frente a uma segunda decisão paradigma, o Acórdão nº 9101-00.189. Por meio desta decisão, a CSRF teria afirmado que a multa de ofício qualificada não é aplicável quando não restarem claramente identificadas as ações e omissões dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 ou comprovada a ocorrência de dolo. Assim, a mera intenção de redução da carga tributária não seria justificativa suficiente para a qualificação da multa, sendo imprescindível a comprovação do ato ilícito, praticado pela contribuinte de forma contrária ao direito.

Não tendo o Acórdão nº 1301-001.744, ora recorrido, apontado qual o ato ilícito ou contrário à lei que teria sido praticado de forma dolosa pela contribuinte, restaria devidamente caracterizada a divergência, frente às decisões paradigmas, de interpretação dos

dispositivos que justificam a aplicação da multa qualificada, razão pela qual o recurso especial também deve ser admitido em relação a esta matéria, na opinião exposta pela recorrente.

7) Impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada

A penúltima matéria atacada pela contribuinte recorrente diz respeito à aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal.

A respeito deste assunto, o Acórdão nº 1301-001.905, que complementou o Acórdão nº 1301-001.744 (decisão originalmente proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara e embargada pelos sujeitos passivos), decidiu que a multa isolada pode ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, uma vez que cada uma delas decorre de fato próprio, ocorre em momento específico e tem base de cálculo e percentual distintos. Declarou ainda o acórdão que a Súmula CARF nº 105 não se aplica a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007.

Indispõe-se a recorrente contra tal posicionamento indicando acórdãos paradigmas que trariam o entendimento de que não é possível a cobrança concomitante das duas multas, inclusive para períodos posteriores a 2007, ou seja, após as mudanças introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Tais decisões são os Acórdãos nº 1402-001.894 e nº 1103-000.960.

Entendendo comprovado o dissídio jurisprudencial requerido pelo RICARF/2015, a recorrente pede a admissão do recurso especial em relação ao tema.

8) Impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício

Por fim, a contribuinte aduz que a decisão recorrida (Acórdão nº 1301-001.905) teria divergido de outras decisões administrativas também no que diz respeito à aceitação da possibilidade de cobrança de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada.

O acórdão recorrido entendeu ser legal a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício, com fundamento na interpretação conjunta que deu aos arts. 139 e 161 do CTN e ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Entendimento diverso teriam os Acórdãos nº 9101-00.722 e nº 02-03.133, erigidos como paradigmas no recurso especial. Tais decisões defenderiam a inexistência de previsão legal que ampare a atualização, por meio da aplicação de juros de mora, da multa de ofício.

Arguida a divergência, pleiteia finalmente a recorrente que seu recurso seja conhecido também no que atine à controvérsia da incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Além de defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorridos e paradigmas em relação a todas as matérias indicadas, a recorrente apresenta também uma série de alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão combatida. Em suma, argumenta-se que:

- A reorganização societária promovida pelas empresas do grupo BOTICÁRIO se baseou em sólidas razões empresariais: retirar-se da atuação no setor de *shopping centers* e centros de convenções, que não vinha produzindo bons resultados; permitir que a empresa O BOTICÁRIO FRANCHISING S.A. focasse sua atuação no negócio de franquia, liberando-a do papel de *holding* das empresas atuantes no setor de cosméticos, perfumaria e higiene pessoal; possibilitar o ingresso de um novo acionista estratégico; profissionalizar a gestão do grupo BOTICÁRIO por meio da criação de um Conselho de Administração e de uma Diretoria;

- O critério de avaliação (valor econômico-financeiro) das ações da contribuinte, por ocasião de sua incorporação pela *holding* G&K, guardou total correspondência com os preceitos da legislação societária e resultou de um legítimo processo de negociação entre os acionistas da G&K e um terceiro independente (IGP, o novo acionista estratégico do grupo BOTICÁRIO);

- A cisão parcial e seletiva da G&K foi motivada por divergências na condução estratégica das operações do grupo BOTICÁRIO, entre os acionistas controladores e o acionista minoritário estratégico, no que dizia respeito à busca ou não de novas possibilidades de investimento;

- As incorporações reversas, pelas quatro empresas operacionais do grupo (entre as quais, a recorrente), de 99% de suas ações que foram objeto de cisão parcial na G&K ensejaram como consequência expressamente prevista na lei a possibilidade de amortização do ágio de forma dedutível e a reversão, contra o resultado do exercício, de correspondente montante da provisão do ágio;

- O plano de expansão e diversificação dos investimentos, que motivou a divergência que culminou na retirada do sócio minoritário da *holding* G&K, efetivamente foi desenvolvido após o fim da reorganização societária analisada nos autos;

- Não prospera qualquer argumento no sentido de que não teria havido propósito comercial e substância econômica na reorganização societária realizada pelo grupo BOTICÁRIO, apenas porque as operações teriam sido implementadas entre as empresas do grupo (mesmo com a presença de um investidor externo, IGP) e porque teriam gerado uma suposta redução na carga tributária;

- O auto de infração complementar, lavrado pelas autoridades fiscais em atendimento a determinação do Presidente da 1ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, deve ter sua nulidade declarada porque o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, apontado como fundamento legal do procedimento, não autoriza lançamentos complementares que modifiquem o critério jurídico adotado no primeiro lançamento, o que também representa ofensa ao art. 146 do CTN;

- No caso concreto, o auto de infração complementar, com base apenas em uma nova interpretação dos mesmos fatos e na requalificação jurídica da conduta da contribuinte, que já era integralmente conhecida pelas autoridades fiscais por ocasião do primeiro lançamento, passou a acusar a presença de dolo e fraude, razão pela qual determinou a qualificação da multa de ofício e a responsabilização solidária dos acionistas controladores. Assim, houve também ofensa ao art. 149 do CTN, que fixa as hipóteses taxativas de possibilidade de revisão de ofício dos lançamentos tributários;

- A receita de reversão da provisão para preservação de dividendos futuros, constituída com base nas Instruções CVM nº 319 e nº 349, não pode ser objeto de tributação porque a despesa decorrente de sua criação já havia sido anteriormente adicionada ao lucro real, ainda na *holding* G&K que controlava a contribuinte. Assim, ao glosar valores excluídos do LALUR a título de ágio, sob o argumento de que tais exclusões não estariam autorizadas na apuração do lucro real, a Fiscalização incorreu em dupla tributação sobre os mesmos valores, o que deve provocar o cancelamento das referidas glosas;

- O ágio criado por ocasião da incorporação das ações da recorrente pela G&K não pode ser considerado como "interno", uma vez que as operações que o originaram envolveram o efetivo ingresso de um novo acionista estratégico para o desenvolvimento e implementação do plano de expansão, amparado em legítimo propósito negocial e com suficiente substância econômica;

- O novo acionista (IGP) aportou R\$50.000.000,00 na *holding* G&K por aceitar o valor de reavaliação das quatro empresas operacionais do grupo, que afetaria diretamente o seu percentual de participação no capital de sua investida. Logo, estaria envolvida na quantificação do ágio uma "parte independente, conhecedora do negócio, livre de pressões ou outros interesses que não a essência da transação";

- Não se sustenta a alegação do acórdão recorrido de ausência, no caso concreto, de custo de aquisição da participação societária que provocou o aparecimento do ágio. A referida aquisição pode ser realizada de várias formas, e, no presente caso, se deu por meio de uma incorporação de ações. Assim, o custo de aquisição foi o valor das ações conferidas aos titulares das ações incorporadas;

- Ainda que se considere o ágio gerado nas operações societárias analisadas como sendo "interno", esta figura não era, à época dos fatos, definida ou regulada pela legislação contábil ou tributária. O Direito Contábil Societário só passou a reconhecer a figura em 05/11/2010, quando foi aprovado o CPC nº 04/2010. Já os efeitos tributários do ágio interno só foram objeto de regulamentação a partir do advento da Lei nº 12.973/2014. Assim, antes disso, não havia impedimentos legais a que se desse ao referido ágio o mesmo tratamento dado a qualquer ágio;

- O negócio jurídico da incorporação de ações está previsto no art. 252 da Lei nº 6.404/1976. Neste tipo de operação, não há possibilidade de se realizar "desembolso" ou "pagamento em dinheiro", mas isso não significa que não haja custo de aquisição pela aquisição da participação societária incorporada. O custo de aquisição é o valor do capital aumentado na incorporadora das ações e entregue aos titulares das ações incorporadas;

- A legislação tributária não tem qualquer dispositivo restritivo às operações de incorporação de ações ou à possibilidade de avaliação destas ações com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, suportado por laudo de avaliação de empresa especializada. Assim, a incorporação de ações é operação totalmente apta a gerar ágio, com todos os seus efeitos tributários;

- A operação de incorporação de ações a um valor econômico superior ao contábil gera, para as pessoas físicas acionistas da incorporadora, ganho de capital tributável. Assim, deve haver também a geração do ágio na contabilidade da incorporadora, equivalente à diferença entre os valores econômico e contábil das ações incorporadas;

- Como o deságio gerado em operações internas a um grupo econômico, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, deve ser amortizado e tributado durante os cinco anos subsequentes à incorporação, por isonomia ao ágio gerado nas mesmas condições deve ser permitida a amortização e consequente dedutibilidade;

- O fato de a Lei nº 12.973/2014 trazer, em seu art. 22, a vedação expressa ao aproveitamento tributário do ágio gerado entre partes dependentes, demonstra que, antes do advento desta lei, não havia vedação à amortização fiscal do ágio apurado entre empresas do mesmo grupo econômico;

- Não se aplica ao caso concreto a regra geral de dedutibilidade de despesas prevista no art. 299 do RIR/1999 porque existe, no art. 386 do RIR/1999, regra específica para as hipóteses de dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio surgido a partir da incorporação, por uma pessoa jurídica, de outra (ou fração desta) em que detenha participação societária, ou vice-versa (aplicação do princípio da especialidade);

- Inexiste na legislação atinente à CSLL previsão de adição das despesas de amortização de ágio ao lucro líquido para fins de verificação da base de cálculo da contribuição. Por força do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, as regras aplicáveis para o lucro real não são refletidas automaticamente na base de cálculo da CSLL;

- No auto de infração complementar, as autoridades tributárias não comprovaram a presença de dolo ou de fraude, mas justificaram a imposição da multa de ofício qualificada com base apenas na observação de que teria havido redução da carga tributária e benefício econômico aos acionistas (distribuição de dividendos e de juros sobre capital próprio). Assim, é completamente improcedente a qualificação da multa de ofício imposta à recorrente;

- No caso concreto, restou configurada dúvida das autoridades fiscais a respeito da interpretação e aplicação da legislação tributária atinente à qualificação da multa de ofício, demonstrada pelo fato de o auto de infração originário ter lançado multa de ofício no percentual regular de 75% (assim como ocorreu em outro processo, em que a EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S.A., pertencente ao grupo econômica da recorrente, foi autuada pelos mesmos fatos estudados nos presentes autos). Assim, havendo dúvida, a lei tributária deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, em atendimento ao estabelecido no art. 112 do CTN;

- Não é possível a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais porque tal conduta caracterizaria *bis in idem*, uma vez que se estaria apenando duas vezes uma mesma infração;

- Tal entendimento já foi inclusive objeto de súmula aprovada pelo CARF (Súmula nº 105) que não tem, ao contrário do alegado pelo acórdão recorrido, sua aplicação restrita aos períodos anteriores a janeiro de 2007;

- No presente caso, a impossibilidade de aplicação concomitante das duas multas advém inclusive do fato de não haver duas infrações distintas, mas apenas uma, na visão da Fiscalização: amortização indevida de ágio. As diferenças de recolhimento do tributo, seja nas estimativas mensais, seja no ajuste anual, decorrem simplesmente da discordância da Fiscalização em relação aos procedimentos adotados pela recorrente;

- Não existe previsão legal que permita a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Tais juros só incidem sobre os tributos não pagos até a data do vencimento, não sobre penalidade decorrente do descumprimento de uma obrigação tributária;

- O lançamento tributário referente ao ano-calendário de 2007, decorrente do aproveitamento tributário do ágio constituído em 2003 por ocasião do aumento do capital social da empresa ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS via conferência de ações do SHOPPING ESTAÇÃO, não poderia ter sido efetuado pela Fiscalização, uma vez que, à época da lavratura do auto de infração (2011), já havia ocorrido a decadência/preclusão do direito de o Fisco auditar fatos ocorridos em 2003, segundo determina o art. 150, §4º, do CTN;

- Ainda que a repercussão tributária do referido ágio tenha sido observada em 2007, o nascimento do ágio, no ano de 2003, é o elemento jurídico-tributário que resulta no fato gerador dos tributos incidentes sobre o lucro, nos termos da legislação societária e tributária, não podendo ser dissociada de sua posterior amortização. A partir da data da apuração do ágio, as autoridades fiscais já poderiam ter questionado sua adequação para ensejar repercussões tributárias futuras;

- O ágio gerado nas operações societárias realizadas em 2003 efetivamente existiu e não pode ser taxado de "interno". Ele adveio do legítimo propósito negocial de reorganizar os investimentos que o grupo BOTICÁRIO tinha no segmento imobiliário (*shopping centers* e centros de convenções), com a subsequente alienação dos ativos das empresas que vinham apresentando resultados deficitários;

- Como a empresa ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS foi incorporada pela recorrente em 01/09/2006, o ágio de R\$1.168.982,33 veio, por sucessão, a compor o ativo da contribuinte. Posteriormente, em 02/05/2007, com a incorporação do SHOPPING ESTAÇÃO e sua conseqüente extinção, a recorrente apurou perda de capital correspondente à diferença entre o valor contábil do seu investimento (incluindo o ágio apurado em 2003) e o valor do acervo líquido incorporado, deduzindo então integralmente o montante do ágio do lucro real e da base de cálculo de CSLL do período.

A contribuinte encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido e provido para: i) preliminarmente, declarar a nulidade do auto de infração complementar por afronta aos arts. 146 e 149 do CTN; ii) ainda preliminarmente, reconhecer a decadência em relação à parte do lançamento referente ao período de 2007 (ágio constituído em 2003); iii) no mérito, cancelar integralmente o crédito tributário formalizado nos presentes autos; iv) subsidiariamente, caso não se cancelem os lançamentos concernentes ao IRPJ, cancelar os créditos relativos à CSLL; v) ainda subsidiariamente, cancelar a multa qualificada aplicada no caso concreto; vi) ainda subsidiariamente, cancelar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício; iv) ainda subsidiariamente, cancelar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso Especial dos responsáveis tributários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM

Inicialmente, registre-se que os dois acionistas majoritários da CÁLAMO, apontados pela Fiscalização como responsáveis solidários pelo cumprimento das obrigações lançadas, apresentaram recursos especiais separadamente, mas de idêntico conteúdo. Assim, suas alegações serão relacionadas de forma conjunta:

1) Nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento

Neste tópico, os responsáveis solidários recorrentes repetem as alegações já apresentadas no recurso especial da contribuinte, no sentido de que a decisão recorrida teria entrado em divergência com o Acórdão nº 3403-00.428 ao defender que o §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 seria fundamento suficiente para a realização de lançamento complementar consistente na qualificação de multa de ofício e atribuição de responsabilidade solidária aos acionistas controladores.

2) Necessidade de comprovação de dolo ou fraude por parte das autoridades fiscais

Os responsáveis tributários defendem neste tópico de seu recurso especial a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os Acórdãos nº 1302-001.183 e nº 9101-00.189, a exemplo do que fez a contribuinte quando tratou, em seu próprio recurso, da matéria "improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude". A principal diferença é que a contribuinte arguiu a existência de dissenso em relação aos requisitos para a imputação de multa de ofício qualificada enquanto os seus acionistas controladores tratam especificamente das condições para a imputação de responsabilidade tributária solidária.

Os recorrentes relatam que o Acórdão nº 1301-001.744, ora recorrido, teria considerado como suficiente para a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas que controlavam a contribuinte CÁLAMO a constatação de sua intenção de subtrair valores à tributação. O acórdão recorrido teria considerado procedente a referida imputação feita pela Fiscalização, por considerar ter ficado patente a efetiva atuação direta dos sócios controladores em atos societários que concorreram para a criação artificial de despesas redutoras dos resultados tributáveis da empresa e para seu próprio benefício econômico, advindo da majoração da distribuição de dividendos e de juros sobre o capital próprio. No entendimento dos recorrentes, o acórdão recorrido teria erroneamente ignorado os fatos de não terem sido comprovados fraude ou dolo e ainda de todos os atos praticados serem reconhecidamente lícitos.

De forma oposta teria entendido o Acórdão nº 1302-001.183. Diante de uma situação semelhante à analisada pela decisão recorrida, o acórdão paradigma concluiu que a realização de operações societárias entre empresas de um mesmo grupo econômico não indica, por si só, a prática de atos com fraude e dolo.

A decisão paradigma teria ainda declarado que a presença de atos fraudulentos na gestão dos administradores da empresa fiscalizada deve ser comprovada pelas autoridades fiscais e que a mera constatação de economia tributária, proporcionada por atos lícitos de reorganização societária, não configura uma das patologias previstas na legislação para fins de caracterização de dolo ou fraude.

Os recorrentes arguem ainda a existência de dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 9101-00.189. A decisão recorrida, sem apontar efetivamente qual teria sido o ato ilícito praticado pela empresa CÁLAMO ou por seus sócios administradores, considerou configurada fraude simplesmente porque as operações societárias analisadas proporcionaram redução da carga tributária e benefício econômico aos acionistas. De forma diversa teria entendido o acórdão paradigma, ao defender que as ações e omissões

dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 devem ser efetivamente comprovadas pelas autoridades fiscais.

Afirmando estar comprovada a divergência de entendimento entre as decisões administrativas no que tange à efetiva e necessária comprovação, nos autos, da prática de fraude e dolo por parte dos administradores da empresa, os recorrentes pleiteiam a admissão do recurso em relação à matéria.

3) Exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 124, inciso I, do CTN

Os recorrentes narram que o acórdão recorrido teria decidido pela manutenção da sujeição passiva solidária que lhes foi imputada nos termos do art. 124, I, do CTN, com base no entendimento de que a atuação dos dirigentes da empresa CÁLAMO estaria revestida de dolo e seria guiada pela única e exclusiva intenção de reduzir resultados tributáveis e gerar benefícios econômicos decorrentes dos recursos desviados do erário.

O entendimento exposto estaria, segundo tese exposta no recurso especial, em conflito com a posição adotada pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no Acórdão nº 1101-001.100. Frente a situação fática idêntica, a decisão indicada como paradigma teria concluído que a responsabilidade solidária prevista no inciso I do art. 124 do CTN é absolutamente inaplicável a casos como o presente por sua própria natureza e na medida em que demandaria prova inequívoca e incontestável do dolo na conduta perpetrada pelo agente enquanto pessoa física.

Segundo o acórdão paradigma, o inciso I do art. 124 do CTN somente poderia ser aplicado para incluir um terceiro, estranho ao quadro societário da pessoa jurídica, no polo passivo da obrigação tributária, desde que reste devidamente comprovada a sua atuação ao lado da empresa e que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo. Seria o caso, por exemplo, de inclusão de sócios de fato na relação tributária, situação não vislumbrada nos casos concretos analisados pelo acórdão paradigma ou pela decisão recorrida.

O acórdão recorrido também teria incorrido em divergência frente a um segundo paradigma, o Acórdão nº 1101-001.239, que defende que a simples participação de sócios-gerentes nos atos de gestão de uma empresa não os põe, por si só, na condição de responsáveis solidários em razão de um suposto interesse comum na constituição do fato gerador. A atribuição de responsabilidade solidária com fundamento do art. 124, inciso I, do CTN demandaria, além da participação na gestão, a demonstração inequívoca de dolo nas condutas que levaram à suposta redução tributária.

Diante da divergência jurisprudencial arguida, os responsáveis tributários recorrentes pedem a admissão do recurso especial no que atine à responsabilização solidária fundamentada no art. 124, I, do CTN.

4) Exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 135, inciso III, do CTN

O Acórdão nº 1301-001.744 anuiu com a imputação de responsabilização solidária aos acionistas controladores da CÁLAMO com fundamento tanto no art. 124, I, do CTN quanto no art. 135, III, do mesmo Código. Assim, os recorrentes questionam a

interpretação dada pelo acórdão recorrido não só ao art. 124, I, do CTN, como também ao segundo dispositivo indicado como fundamento da atribuição de responsabilidade tributária.

Apontam os recorrentes que o acórdão recorrido enfrentou de maneira muito superficial a questão da atribuição de responsabilidade tributária solidária com base no art. 135, inciso III, do CTN, se limitando a afirmar que seria possível sua incidência, sem, no entanto, sequer indicar qual seria o dispositivo legal infringido pelos sócios da empresa fiscalizada. Em outras palavras, o acórdão recorrido teria entendido pela possibilidade de aplicação do dispositivo, ainda que não especificada qualquer das infrações requeridas por ele.

Desta forma, teria se caracterizado dissenso jurisprudencial frente ao Acórdão nº 1101-001.100 (mesmo paradigma trazido a respeito da interpretação dada ao art. 124, I, do CTN). Diferentemente do acórdão recorrido, o acórdão paradigma, diante de idêntica situação fática, teria apresentado o entendimento de que a atribuição da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, demandaria prova inequívoca e incontestável do dolo na conduta perpetrada pelos diretores enquanto pessoas físicas, ao atuar com excesso de poderes, infração à legislação societária ou contrariamente às disposições do contrato ou estatuto social da pessoa jurídica. Inexistindo a suficiente comprovação da fraude, tampouco poderia subsistir a aplicação da multa de ofício qualificada.

Além disso, o acórdão paradigma teria justificado o afastamento da responsabilidade solidária baseada no art. 135, III, do CTN, em razão da divergência de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, existente à época dos fatos, a respeito da figura do "ágio interno". Em caso de existência de dúvida, preconiza o julgado, deve-se aplicar a interpretação mais favorável ao contribuinte, por força do art. 112 do CTN. Assim, não haveria que se falar em eventual crime contra a ordem tributária ou em fraude na conduta de pessoas físicas que administravam grupos econômicos que fizeram uso do referido "ágio interno", por conta da ausência de potencial consciência da ilicitude do fato.

O segundo acórdão paradigma trazido pelos recorrentes em relação à matéria é o de nº 1101-001.239, também apontado como segunda decisão paradigma quando se tratou da responsabilidade solidária fundada no art. 124, I, do CTN. Este acórdão ensejaria dissonância em face do acórdão recorrido também no que diz respeito à possibilidade de imputação de responsabilidade solidária com fulcro no art. 135, III, do CTN.

Ao contrário da decisão recorrida, o acórdão paradigma seria claro ao exigir, para fins de declaração da aludida responsabilidade, a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatutos da empresa administrada pela pessoa física do sócio-gerente, hipóteses taxativamente fixadas pelo art. 135, III, do CTN. Inexistindo prova da existência de uma das hipóteses restritivamente estabelecidas pelo dispositivo legal, a responsabilidade solidária ali tratada não pode ser aplicada, ainda mais de forma presumida, como teria ocorrido no acórdão recorrido.

Portanto, também no que atine à correta interpretação a ser dada ao art. 135, III, do CTN, os recorrentes defende o conhecimento de seu recurso.

5) Impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício

Quando tratam da última matéria a respeito da qual existiria dissenso jurisprudencial apto a provocar o conhecimento do recurso especial, nos termos exigidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, os responsáveis solidários apresentam exatamente as

mesmas alegações já mencionadas no recurso especial da contribuinte. Assim, defendem a admissão do seu recurso diante da configuração de divergência, no que toca à possibilidade de cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, entre o Acórdão nº 1301-001.905 (que integrou o Acórdão nº 1301-001.744 neste tema) e os paradigmas de nº 9101-00.722 e nº 02-03.133.

A exemplo do que fez a contribuinte CÁLAMO, os responsáveis solidários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, após defenderem a caracterização de divergências jurisprudenciais atinentes às matérias combatidas, apresentam outros argumentos cuja análise conduziria à reforma da decisão recorrida.

No que diz respeito às matérias "nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento" e "impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício", as alegações elencadas são idênticas àquelas já apresentadas no recurso especial da contribuinte, razão pela qual não serão novamente reproduzidas. Tratando das outras matérias contestadas, os recorrentes alegam basicamente que:

- No auto de infração complementar, as autoridades tributárias não comprovaram a presença de dolo ou de fraude. Elas afirmaram que tais figuras estariam presentes com base apenas nos fatos de as operações societárias terem sido realizadas entre empresas de um mesmo grupo econômico e de ter havido redução da carga tributária e benefício econômico aos acionistas (distribuição de dividendos e de juros sobre capital próprio);

- Assim, erroneamente atribuiu-se a responsabilidade solidária aos sócios controladores da empresa fiscalizada e determinou-se a qualificação da multa de ofício com base em atos e condutas regulares, praticados em conformidade com a legislação, que jamais poderiam ter sido classificados como ilícitos e dolosos;

- Estabelecendo-se um paralelo com o Direito Penal, a conduta atribuída aos recorrentes não poderia ser enquadrada como crime porque não havia, em 2003 (operação de aumento de capital) ou em 2006 (operação de incorporação de ações), a tipificação de "ágio interno", instituto que só foi tratado pela legislação a partir do advento da Lei nº 12.973/2014. Assim, o dolo (figura oriunda do Direito Penal) não poderia ser caracterizado no caso concreto por inexistir a consciência de realizar comportamento ilícito previsto em lei;

- No caso concreto, o montante do ágio e o valor dos dividendos distribuídos aos recorrentes, na condição de acionistas da contribuinte fiscalizada, não podem ser elementos caracterizadores de qualquer fraude, uma vez que não têm qualquer relação com eventual dolo ou fraude na apuração de tributos pela pessoa jurídica;

- O recebimento, pelos recorrentes, de dividendos distribuídos e de juros sobre capital próprio representam o exercício de direitos previstos na legislação, não podendo ser equiparadas a atos ilícitos por força do inciso I do art. 188 do Código Civil;

- A pretensão de atingir um resultado (incorporar ações para centralizar participações societárias em uma *holding* e receber novo acionista ou promover uma cisão para segregar acionistas) não caracteriza, por si só, intuito doloso e fraudulento indispensável para a aplicação de multa qualificada e a imputação de responsabilidade solidária, mesmo que o objetivo final dos atos possa estar associado a alguma vantagem tributária;

- Todas as operações praticadas pelas empresas de que os recorrentes são acionistas foram reais e efetivas, devidamente informadas aos órgãos de registro do comércio e à Receita Federal do Brasil, além de terem sido reportadas em demonstrações financeiras publicadas em jornais de grande circulação, o que impede a caracterização de dolo ou fraude, que requer a prática de atos jurídicos divergentes da realidade, com falsa licitude;

- Como inexistia, à época dos fatos, legislação que tratasse explicitamente de ágio interno ou mesmo jurisprudência sobre o assunto, a interpretação dada pelos recorrentes à legislação então vigente é uma entre várias possíveis. Assim, devidamente caracterizada a dúvida, o mandamento legal abrigado pelo art. 112 do CTN determina que se aplique aos sujeitos passivos a interpretação da lei tributária que lhe seja mais favorável, sendo forçoso afastar-se o dolo e a fraude da conduta atribuída aos recorrentes;

- As autoridades fiscais entenderam equivocadamente que o simples fato de os recorrentes serem acionistas da contribuinte CÁLAMO e dela receberem dividendos e juros sobre capital próprio seria suficiente para caracterizar o "interesse comum" requerido pelo inciso I do art. 124 do CTN para fins de atribuição de responsabilidade solidária;

- A responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, não pode ser atribuída de forma presumida, simplesmente por existir "interesse econômico" entre os acionistas pessoas físicas e a pessoa jurídica. O "interesse comum" exigido pelo dispositivo legal não se confunde com o "interesse econômico" dos acionistas na lucratividade da pessoa jurídica, mas se relaciona com o "interesse jurídico" na constituição do fato gerador, ou seja, o interesse de duas ou mais pessoas que praticam conjuntamente um determinado fato gerador sendo todas elas sujeitos passivos do mesmo tributo;

- A incidência da regra que determina a solidariedade por interesse comum pressupõe a existência de uma relação jurídica entre o Estado e dois ou mais sujeitos passivos do mesmo tributo. Os responsáveis solidários devem ser, portanto, co-devedores da obrigação tributária pela efetiva realização do fato gerador e não pela simples existência de um eventual "interesse econômico" ou por serem sócios controladores da contribuinte;

- O art. 124, I, do CTN, tem como objetivo a inclusão de terceiros, estranhos ao quadro societário de uma empresa, no polo passivo da obrigação tributária, a partir da prova de sua atuação ao lado da pessoa jurídica, com verdadeiro interesse comum na situação que constitua o fato gerador (caso, por exemplo, dos sócios de fato);

- Já o art. 135, inciso III, do CTN, estabelece a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas que atuem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Portanto, a infração capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza exclusivamente societária, pela prática de atos contrários aos interesses da sociedade;

- No caso dos presentes autos, não restou comprovada infração de lei societária, razão pela qual é inviável a atribuição de responsabilidade solidária com fulcro no art. 135, III, do CTN.

Os responsáveis tributários encerram seus recursos especiais com o pedido de que estes sejam conhecidos e providos para: i) preliminarmente, declarar a nulidade do auto de infração complementar por afronta aos arts. 146 e 149 do CTN; ii) no mérito, reconhecer a ausência de dolo e fraude no caso concreto e a inaplicabilidade tanto da responsabilidade

solidária prevista no art. 124, I, do CTN, quanto da responsabilidade pessoal fixada pelo art. 135, III, do CTN; iii) subsidiariamente, caso não se afastem as responsabilidades fundadas nos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN, cancelar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

As irresignações da contribuinte e dos responsáveis tributários foram submetidas a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. Em 05/05/2016, foi expedido um despacho para cada um dos três recursos especiais juntados aos presentes autos.

O despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial da contribuinte CÁLAMO considerou cumpridos os requisitos formais de admissibilidade e passou em seguida a analisar a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida (Acórdão nº 1301-001.744, integrado pelo Acórdão nº 1301-001.905) e os vários paradigmas indicados. A este respeito, foram expostas as seguintes conclusões:

- Matéria "nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento": Considerou-se comprovada a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma nº 3403-00.428;
- Matéria "decadência do direito de o Fisco exigir crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos da data do lançamento de ofício": Concluiu-se pela existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e os dois paradigmas indicados pela recorrente (nº 101-97.084 e nº 107-09.545);
- Matéria "impossibilidade de tributação de receita de reversão de provisão": Entendeu-se demonstrado o dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e os dois acórdãos paradigmas trazidos pela recorrente (nº 1402-001.521 e nº 1402-001.357);
- Matéria "dedutibilidade das despesas de amortização de ágio": Concluiu-se pela existência de dissenso jurisprudencial entre a decisão recorrida e os dois paradigmas apontados pela recorrente (nº 1302-001.145 e nº 1101-00.708);
- Matéria "dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL": Do cotejo entre a decisão recorrida e os acórdãos paradigmas nº 1201-001.237 e nº 103-22.749, concluiu-se que os julgados tratam de situações fáticas distintas. O acórdão recorrido trataria de glosa de exclusão feita pela contribuinte quando da apuração da CSLL, não tendo sido aplicadas as disposições do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, enquanto as decisões paradigmas abordariam autuação fiscal pela não adição ao lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio, aplicando-se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995. Assim, diante da falta de identidade fática entre as situações contrapostas, considerou-se não configurada a divergência jurisprudencial suscitada em relação à matéria;
- Matéria "improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude": Comparando a decisão recorrida com o Acórdão nº 1302-001.183, primeiro paradigma manejado pela recorrente, concluiu-se que a divergência verificada entre eles advém do livre convencimento dos julgadores, a partir da valoração dos diferentes conjuntos probatórios apresentados pela Fiscalização para qualificar as condutas, e não de interpretações dissonantes da legislação tributária. Já do confronto estabelecido entre a decisão recorrida e o segundo paradigma, de nº 9101-002.189, considerou-se que as situações

fáticas analisadas não eram coincidentes, uma vez que a decisão paradigma tratou de caso em que a Fiscalização qualificou a multa com base no entendimento de configuração de simulação, o que não teria se verificado no caso dos presentes autos. Dessa forma, em relação à matéria em foco, entendeu-se não caracterizado o dissídio jurisprudencial aventado;

- Matéria "impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada": Concluiu-se pela caracterização de dissenso jurisprudencial entre a decisão recorrida e os dois paradigmas indicados pela recorrente (nº 1402-001.894 e nº 1103-000.960);

- Matéria "impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício": Entendeu-se devidamente configurada a divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e os dois acórdãos paradigmas (nº 9101-00.722 e nº 02-03.133).

Portanto, no que tange ao recurso especial interposto pela contribuinte, o despacho que lhe examinou a admissibilidade decidiu por dar-lhe seguimento parcial. O recurso foi admitido em relação a todas as matérias questionadas, com exceção de duas: "dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL" e "improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude".

Também tiveram sua admissibilidade examinada os recursos especiais manejados pelos sócios controladores da contribuinte, apontados nos autos de infração como responsáveis solidários pelo cumprimento das obrigações tributárias. Como os recursos dos dois sujeitos passivos são idênticos, também o são os despachos de exame de admissibilidade.

Depois de verificar o cumprimento dos pressupostos formais de admissibilidade dos recursos, os despachos passaram a investigar a existência das arguidas dissonâncias jurisprudenciais entre a decisão recorrida (formada pela conjugação dos Acórdãos nº 1301-001.744 e nº 1301-001.905) e os acórdãos paradigmas trazidos pelos recorrentes:

- Matéria "nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento": Considerou-se devidamente demonstrada a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma nº 3403-00.428;

- Matéria "necessidade de comprovação de dolo ou fraude pelas autoridades fiscais": Do confronto da decisão recorrida com o Acórdão paradigma nº 1302-001.183, verificou-se que a divergência existente entre as decisões é reflexo do livre convencimento dos julgadores, a partir da valoração de conjuntos probatórios distintos reunidos pela Fiscalização para qualificar as condutas, e não de interpretações divergentes da legislação tributária. Analisando a segunda decisão paradigma (Acórdão nº 9101-002.189), concluiu-se que a situação fática ali analisada não coincide com a enfrentada pela decisão recorrida, já que o paradigma tratou de caso em que a Fiscalização qualificou a multa com base no entendimento de configuração de simulação na conduta do sujeito passivo, o que não teria se observado no caso dos presentes autos para fins de imputação da responsabilidade solidária. Assim, entendeu-se como não comprovada a existência de divergência jurisprudencial no que atine à matéria;

- Matéria "exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 124, inciso I, do CTN": Concluiu-se pela existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma nº 1101-001.100. Já na análise do segundo paradigma, Acórdão nº 1101-001.239, verificou-se que a decisão trata de interpretação dada ao art. 135, III, do CTN, e não ao art. 124, I, do mesmo Código (este dispositivo é abordado apenas em declaração de voto,

que não se presta ao estabelecimento de divergência jurisprudencial apta a provocar a admissão de recursos especiais no âmbito do CARF). Todavia, por conta do primeiro acórdão paradigma, reconheceu-se a existência de dissenso jurisprudencial;

- Matéria "exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 135, inciso III, do CTN": Decidiu-se pela inexistência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e os acórdãos paradigmas (exatamente os mesmos apontados no tópico anterior). Do cotejo entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1101-001.100, entendeu-se que não havia similitude fática entre as situações contrapostas. No acórdão paradigma, o cancelamento da qualificação da multa de ofício, em razão da conclusão de que não teria havido a prática de crime contra a ordem tributária, automaticamente afastou a responsabilidade tributária fundada no art. 135, III, do CTN, enquanto a decisão recorrida manteve tanto a qualificação da multa de ofício quanto a responsabilidade motivada pelo art. 135, III, do CTN, em vista do dolo com que agiram os sócios controladores da contribuinte e do benefício patrimonial por eles obtido. Tampouco reconheceu-se similitude fática entre a decisão recorrida e o Acórdão nº 1101-001.239, segundo paradigma trazido pelos recorrentes. Na decisão recorrida, o Colegiado entendeu que a Fiscalização comprovou a ação dos sócios administradores em afronta à lei ou aos estatutos sociais da companhia, enquanto o paradigma considerou que tal prova não teria sido produzida pela Fiscalização;

- Matéria "impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício": Considerou-se comprovada a divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e os dois acórdãos paradigmas indicados pelos recorrentes (nº 9101-00.722 e nº 02-03.133).

Assim, foi dado seguimento parcial também aos recursos especiais manejados pelos responsáveis solidários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM. Os recursos foram admitidos em relação a todas as matérias contestadas, com exceção de duas: "necessidade de comprovação de dolo ou fraude pelas autoridades fiscais" e "exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 135, inciso III, do CTN".

Devidamente cientificados dos despachos que deram seguimento parcial aos seus recursos especiais, os sujeitos passivos protocolaram, em 10/06/2016, de forma tempestiva e com fulcro no art. 71 do Anexo II do RICARF/2015 (com a redação dada pela Portaria MF nº 152, de 03/05/2016), agravos contra as partes dos despachos que negaram seguimento a algumas das matérias combatidas.

A contribuinte CÁLAMO alegou, em seu agravo, resumidamente o seguinte:

- Para a configuração de dissídio jurisprudencial, o que se deve buscar entre os acórdãos recorrido e paradigma é a similaridade dos fatos ocorridos, e não a sua igualdade, ou seja, a completa identidade dos fatos/acontecimentos;

- No que diz respeito à matéria "dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL", tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas nº 1201-001.237 e nº 103-22.749 tratam da possibilidade de as despesas com amortização de ágio comporem ou não a base de cálculo da CSLL. O procedimento adotado pela autoridade fiscal no momento da autuação (glosa da despesa ou sua adição, a depender dos procedimentos formais de contabilização realizados pelos contribuintes), para fins de exigir a CSLL, não

desnatura a existência de evidente similitude fática da matéria de fundo posta a julgamento e discutida em todos os casos;

- Neste caso, a divergência arguida diz respeito à interpretação da legislação que disciplina a base de cálculo da CSLL *versus* aquela relativa ao IRPJ. O que se discute é se a base de cálculo da CSLL é a mesma do IRPJ e, conseqüentemente, se a despesa correspondente ao ágio poderia deixar de ser adicionada ou mesmo excluída via LALUR da base de cálculo da CSLL, à luz da legislação que disciplina este tributo;

- O acórdão recorrido decidiu pela indedutibilidade, da base de cálculo da CSLL, dos encargos com amortização de ágio, entrando em clara divergência com os acórdãos paradigmas, que entenderam pela possibilidade de tal dedutibilidade, diante da inexistência de dispositivo legal que determinasse o contrário;

- Já em relação à matéria "improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude", a divergência demonstrada pela contribuinte diz respeito à possibilidade de aplicação de multa qualificada mesmo sem a clara demonstração da prática de um ato ilícito, diante de situações fáticas muito semelhantes: operações societárias realizadas entre empresas de um mesmo grupo econômico, fundadas em laudo de avaliação não questionado e realizadas em conformidade com a legislação, que tiveram como um dos resultados a redução da carga tributária;

- A aventada divergência jurisprudencial adviria do fato de o acórdão recorrido ter mantido a qualificação da multa de ofício em razão de suposta redução de carga tributária enquanto os acórdãos nº 1302-001.183 e nº 9101-002.189, indicados como paradigmas, teriam sido claros ao exigir que a autoridade tributária informe, objetivamente, qual o ato ilícito que teria sido praticado pelo contribuinte. Assim, não importa se a qualificação da multa foi mantida com base em alegação da prática de simulação, de fraude, de sonegação, de conluio ou de outras patologias, mas simplesmente que nenhuma destas figuras foi comprovada no acórdão recorrido, que manteve a multa de ofício no percentual de 150% em razão de suposta vantagem econômica auferida pela agravante e seus acionistas, decorrente de redução da carga tributária.

Ao final, a contribuinte pede que seu agravo seja provido a fim de reformar o despacho de admissibilidade de modo que se dê seguimento ao seu recurso especial também em relação às matérias "dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL" e "improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude".

Os responsáveis solidários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM também apresentaram agravos, idênticos entre si, se insurgindo contra a negativa de seguimento aplicada a algumas das matérias constantes de seus recursos especiais. Em suma, alegaram o seguinte:

- Para a caracterização de divergência jurisprudencial, deve-se buscar entre os acórdãos recorrido e paradigma a similaridade dos fatos analisados, não a completa identidade entre eles;

- No que concerne à matéria "necessidade de comprovação de dolo ou fraude pelas autoridades fiscais", a divergência demonstrada pelos acionistas controladores da contribuinte diz respeito à possibilidade de configuração da prática de um ato ilícito em

situações fáticas muito semelhantes: operações societárias realizadas entre empresas de um mesmo grupo, fundadas em laudo de avaliação não questionado e realizadas em conformidade com a legislação, que tiveram como resultados a redução da carga tributária para a empresa e benefícios econômicos para seus acionistas/sócios;

- A divergência jurisprudencial demonstrada pelos agravantes decorreria do fato de o acórdão recorrido ter convalidado a presença de dolo e fraude em razão de suposta vantagem econômica para a empresa (redução de carga tributária) e seus acionistas, sem a comprovação objetiva da prática de um ato ilícito, enquanto os acórdãos paradigmas nº 1302-001.183 e nº 9101-002.189 teriam sido taxativos no entendimento de que a autoridade tributária deve informar, clara e objetivamente, qual o ato ilícito que teria sido praticado pelo contribuinte e seus gestores;

- Assim, não importa, para fins de caracterização de divergência, se a autoridade fiscal fundamentou a autuação na prática de simulação, de fraude, de sonegação, de conluio ou de outras patologias, mas simplesmente que houve divergência de posicionamento entre os acórdãos paradigmas (que exigem que qualquer destas figuras deve ser clara e objetivamente demonstrada) e o acórdão recorrido (que entendeu que a simples redução da carga tributária, provocada por atos em que atuaram efetivamente os acionistas/sócios da fiscalizada, e o consequente benefício econômico propiciado a estes mesmos acionistas/sócios poderiam caracterizar ato ilícito nos termos das patologias previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, apto a justificar a imputação de responsabilidade solidária);

- Em relação à matéria "exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 135, inciso III, do CTN", a divergência demonstrada pelos agravantes diz respeito à necessidade, para fins de atribuição da referida responsabilidade tributária às pessoas físicas gestoras da empresa fiscalizada, da indubitável indicação, pelas autoridades tributárias, da prática de atos que possam ser enquadrados como alguma das condutas tipificadas no dispositivo legal citado: excesso de poderes, infração à legislação societária ou ato contrário às disposições de contrato social ou estatuto da pessoa jurídica representada pela pessoa física responsabilizada;

- Em situações muito semelhantes (amortização de ágio, operações realizadas dentro de um mesmo grupo nos termos da lei, redução de carga tributária, responsabilidade de acionistas/diretores, aplicação de multa qualificada), os acórdãos paradigmas (nº 1101-001.100 e nº 1101-001.239) defendem que é obrigatória a indicação do ato caracterizador de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, enquanto a decisão recorrida a teria considerado irrelevante.

Os responsáveis tributários pedem, ao final, o provimento de seus agravos para fins de reforma dos despachos que analisaram a admissibilidade de seus recursos especiais e o consequente seguimento das matérias "necessidade de comprovação de dolo ou fraude pelas autoridades fiscais" e "exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 135, inciso III, do CTN".

Os três agravos foram analisados por meio de despachos exarados em 15/07/2016.

O despacho que examinou os argumentos trazidos pelo agravo da contribuinte CÁLAMO manteve a negativa de seguimento em relação à primeira matéria

"barrada" no exame de admissibilidade de seu recurso especial: "dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL". Concluiu o despacho, devidamente aprovado pelo Presidente da CSRF (nos termos do §5º do art. 71 do Anexo II do RICARF/2015), que, apesar de os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente discutirem a possibilidade de amortizar o ágio da base de cálculo da CSLL, o recorrido o faz à luz dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, enquanto os Acórdãos nº 1201-001.237 e nº 103-22.749 tratam de amortização promovida com fundamento no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Assim, concluiu-se que as controvérsias travadas nos processos não se resumiam ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995, como alegado pela agravante, e decidiu-se pela subsistência da negativa de seguimento do recurso quanto a este ponto.

Já ao tratar da segunda matéria recursal a que se havia negado seguimento ("improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude"), o despacho reverteu a decisão tomada por ocasião da análise de admissibilidade do recurso especial da contribuinte. Considerou-se devidamente caracterizada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 1302-001.183, em razão de a decisão recorrida admitir a qualificação da multa de ofício diante de prática de atos com a intenção de reduzir a incidência tributária, ainda que não caracterizada a simulação, ao passo que o acórdão paradigma considera legítima tal intenção e defende o afastamento da multa qualificada frente à ausência de simulação nas operações ou de fraude nos documentos que deram suporte aos valores contabilizados.

Apesar de considerar que o cotejo entre o acórdão recorrido e o Acórdão paradigma nº 9101-002.189 realmente não demonstra a existência da divergência jurisprudencial alegada pela contribuinte (o primeiro enquadra a conduta verificada como fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, enquanto o segundo afasta a possibilidade de qualificação da multa de ofício em função de a "simulação" apontada no relatório fiscal não constar entre as hipóteses elencadas nos arts. 71 a 73 da mesma lei), o despacho concluiu por dar seguimento ao recurso especial quanto à matéria "improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude", em virtude da dissonância verificada frente ao primeiro paradigma reexaminado.

Já os despachos que apreciaram os agravos interpostos pelos responsáveis solidários reformaram a negativa de seguimento anteriormente decidida em relação a ambas as matérias agravadas: "necessidade de comprovação de dolo ou fraude pelas autoridades fiscais" e "exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 135, inciso III, do CTN".

Quanto à primeira matéria, considerou-se caracterizada a divergência jurisprudencial arguida entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 1302-001.183 porque, enquanto o primeiro admite a imputação de multa qualificada frente à prática de atos com a intenção de redução da carga tributária, mesmo que não verificada a simulação, o segundo reconhece como legítima a intenção de reduzir o pagamento de tributos e afasta a aplicação da multa qualificada por concluir que inexistiu simulação nas operações societárias ou fraude nos documentos que suportaram os valores contabilizados. O entendimento do despacho agravado de que inexistiria similitude fática entre a decisão recorrida e o segundo acórdão paradigma (nº 9101-002.189) foi mantido.

Ao tratar da segunda matéria a que o despacho agravado negara seguimento, os despachos que apreciaram os agravos dos acionistas controladores da empresa fiscalizada concluíram que tanto o acórdão recorrido quanto as decisões apontadas como paradigmas se

debruçaram sobre contextos fáticos em que eram semelhantes: i) a estruturação das operações societárias.; ii) a motivação da qualificação da penalidade pela Fiscalização, decorrente de fraude; e iii) a imputação de responsabilidade aos sócios-gerentes por prática de atos fraudulentos, de acordo com o art. 135, III, do CTN.

Apesar da similitude fática, os acórdãos teriam efetivamente alcançado conclusões distintas. A decisão recorrida, ao concluir que o intuito doloso requerido pelo art. 135, III, do CTN, para fins de responsabilização dos sócios administradores, estaria presente na redução indevida de tributos, sem substância econômica ou propósito negocial, adotou o mesmo entendimento expresso nos votos vencidos dos acórdãos paradigmas. Os votos vencedores de tais julgados, em sentido inverso, teriam entendido pelo descabimento da imputação de responsabilidade solidária (e de multa de ofício qualificada) nos casos concretos que analisaram.

Após a análise dos agravos apresentados pelos sujeitos passivos e a definição acerca das matérias objetos dos recursos especiais que efetivamente teriam seguimento, o processo foi remetido à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para fins de ciência dos recursos especiais e dos despachos que lhe examinaram a admissibilidade e de apresentação de contrarrazões às alegações recursais, de acordo com a previsão contida no art. 70 do Anexo II do RICARF/2015.

Em resposta, a PGFN apresentou, tempestivamente, petição em que se refere às contrarrazões já opostas aos recursos voluntários anteriormente interpostos pelos sujeitos passivos, reiterando-as em sede de contrarrazões aos recursos especiais.

Dessa forma, assim podem ser resumidas as alegações apresentadas pela PGFN que interessam à discussão travada nos recursos especiais:

- O auto de infração complementar lavrado pela Fiscalização é regular porque tratou de "incorreção" no lançamento original que levou a agravamento da exigência tributária inicial (previsão contida no art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972), inexistindo alteração de critério jurídico ou requalificação jurídica da conduta da contribuinte, vedadas pelo art. 146 do CTN;

- As Instruções Normativas CVM nº 319 e nº 349 não podem ser utilizadas para obstar a tributação da receita decorrente de reversão da provisão. A manobra contábil de constituir provisões e posteriormente revertê-las não impede a glosa fiscal porque o fato que originou a provisão (ágio cuja amortização é pretensamente dedutível) é artificial, fictício, fruto de planejamento tributário ilícito e abusivo;

- A reorganização societária promovida pelo grupo econômico da contribuinte teve como objetivo a criação de ágio fictício, sem qualquer propósito negocial ou substrato econômico a justificar sua existência. Sua amortização não pode, portanto, produzir despesas dedutíveis nos termos previstos pela legislação tributária;

- O ágio absorvido pela contribuinte após a cisão parcial da G&K não é dedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja em razão dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (arts. 385 e 386 do RIR/1999), seja com base em qualquer outra norma legal;

- Para existir, o ágio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e um substrato econômico (transação comercial). Meros registros escriturais não podem ensejar o nascimento desta figura econômica e contábil;

- Por propósito negocial entende-se a razão negocial que leva uma empresa a adquirir um investimento por valor superior àquele que originalmente custou ao alienante;

- O ágio deve ser originado em um negócio comutativo, onde as partes contratantes, independentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e obrigações correspondentes e proporcionais;

- A operação que dá origem ao ágio deve ainda ter substrato econômico, com o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o respectivo 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, em surgimento de ágio;

- A exigência do cumprimento de tais requisitos é reconhecida pela Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007;

- No caso das operações que envolveram o grupo econômico de que faz parte a contribuinte, de um ágio total de R\$ 1.776.161.561,96 registrado na *holding* G&K, somente houve a insignificante circulação de riquezas de R\$ 45.386.382,00, correspondente ao pagamento feito pelo investidor externo IGP que excedeu o valor patrimonial das ações adquiridas. Ou seja, apenas 2,64% do ágio registrado estaria amparado por substrato econômico;

- A visão geral da reestruturação societária do grupo BOTICÁRIO evidencia que seu resultado não fora a simples conformação das estruturas de capital e patrimonial, como alega a contribuinte, mas tão somente beneficiar indevidamente a CÁLAMO e as pessoas físicas controladoras do grupo, MIGUEL e ARTUR, com a amortização de ágio;

- Não é concebível que o próprio titular de um bem possa lhe atribuir valor superior ao de aquisição e com isso originar uma despesa que afete seu lucro tributável. No caso dos autos, a posição de "adquirente" e "alienante" no procedimento de incorporação das ações da contribuinte CÁLAMO eram ocupadas pelas mesmas pessoas (os dois sócios controladores do grupo, MIGUEL e ARTUR). Assim, descumpru-se mais um requisito para o surgimento de ágio passível de aproveitamento tributário: a independência entre as partes envolvidas;

- O "extratossférico" ágio que a contribuinte pretendeu amortizar não teve sua existência justificada por nenhuma efetiva aquisição de investimento. Assim, o dolo e o evidente intuito de fraude na conduta da contribuinte restaram demonstrados pela ausência de propósito negocial, pela inexistência de substrato econômico e pela constatação de que o único objetivo das operações societárias praticadas foi o de usufruir de um benefício fiscal indevido;

- A G&K atuou na reorganização societária como "empresa veículo". Foi constituída em 18/09/2006, incorporou a totalidade das ações das quatro empresas operacionais do grupo e, menos de 2 anos depois, desfez toda a estrutura montada;

- A contribuinte e seu grupo econômico sabiam desde o início que a G&K seria cindida e parcialmente incorporada pelas empresas operacionais do grupo. Assim, já era sabido que o investimento realizado no aumento de capital da G&K seria posteriormente extinto. Tal fato também comprova o evidente intuito fraudulento da atuação da contribuinte;

- No caso concreto, restou configurada a fraude porque a contribuinte, por meio de transações ardilosas, retardou parcialmente o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária. Por isso, a qualificação da multa de ofício é inevitável;

- A multa de ofício e a multa isolada são penalidades provocadas por infrações tributárias distintas. A multa de ofício possui o escopo de penalizar o contribuinte que omite rendimentos, enquanto a multa isolada pune o contribuinte que descumpre a sistemática de recolhimento mensal das estimativas de IRPJ e CSLL. Assim, a cobrança concomitante das duas multas não configura *bis in idem*, ainda que eventualmente elas possam ser calculadas sobre bases de cálculo coincidentes;

- A interpretação conjunta dos arts. 161, 113, §1º, e 139, todos do CTN, levam à indubitável conclusão de que a multa de ofício integra o crédito tributário, sobre o qual devem incidir juros de mora em caso de não pagamento integral no vencimento;

- Em relação à parcela do ágio que foi criada em 2003, por meio da operação de aumento de capital da empresa ESTAÇÃO EMPREENDIMIENTOS via conferência de ações a valor reavaliado do SHOPPING ESTAÇÃO, aplicam-se os mesmos impeditivos de aproveitamento tributário relacionados à primeira operação analisada: operações sem propósito comercial ou substrato econômico e praticadas entre empresas dependentes entre si. Aqui há ainda o agravante de que nenhum percentual do ágio, por menor que seja, foi amparado por efetivo ingresso de recursos no grupo econômico;

- Embora esta parcela do ágio tenha sido originalmente registrada na ESTAÇÃO EMPREENDIMIENTOS em 2003, sua contabilização e posterior amortização pela contribuinte somente se deram no decorrer de 2007. Apenas a partir deste momento é que ocorreram os fatos geradores de IRPJ e CSLL objeto dos autos de infração integrantes deste processo. Assim, é completamente improcedente a alegação da contribuinte de que teria se operado a decadência/preclusão do direito do Fisco efetuar, em 2011, o lançamento referente ao aproveitamento tributário, ocorrido em 2007, do ágio criado em 2003;

- A exemplo do que ocorreu em relação ao ágio oriundo das operações celebradas entre a contribuinte e a *holding* G&K, também as operações que possibilitaram o posterior aproveitamento tributário do ágio gerado em 2003 foram encadeadas com o escopo principal de reduzir artificialmente a carga tributária. Assim, aplicável a multa de ofício qualificada sobre os créditos tributários lançados.

- Também é procedente a imputação de responsabilidade solidária aos acionistas da contribuinte, Senhores MIGUEL e ARTUR, instrumentalizada por meio do auto de infração complementar, tanto com base no art. 124, I, do CTN (interesse comum advindo do fato de que o planejamento tributário ilícito levado a efeito provocava aumento na distribuição de lucros aos acionistas) quanto no art. 135, III, do mesmo Código (os acionistas controlavam e administravam todas as empresas envolvidas nas operações caracterizadoras do planejamento tributário ilícito, que visavam à redução artificial da carga tributária, atuando de forma contrária à lei).

Processo nº 10980.725496/2011-56
Acórdão n.º **9101-003.446**

CSRF-T1
Fl. 36

Os autos seguiram então para a CSRF para o julgamento dos recursos especiais interpostos pela contribuinte e pelos dois responsáveis tributários solidários.

É o relatório.

Voto

Voto vencido quanto ao auto de infração complementar

Voto vencedor quanto às demais matérias

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conforme relatado, tanto a contribuinte CÁLAMO quanto os responsáveis solidários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM contestaram vários pontos da decisão formada pela conjugação dos Acórdãos nº 1301-001.744 e nº 1301-001.905.

As matérias questionadas tiveram sua admissibilidade analisada por meio de despachos em 05/05/2016. Os recorrentes apresentaram agravos contra a negativa de seguimento imposta a algumas das matérias e tiveram seu pleito apreciado em novos despachos, exarados em 15/07/2016.

Ao final de todo este processo, das oito matérias questionadas no recurso especial da contribuinte CÁLAMO, apenas uma teve efetivamente negado seu seguimento: dedutibilidade dos encargos com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. Dito de outra forma, seguiram para julgamento por esta CSRF as seguintes matérias:

- Nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento;
- Decadência do direito do Fisco de exigir crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos da data do lançamento de ofício;
- Impossibilidade de tributação de receita de reversão de provisão;
- Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio;
- Improcedência da qualificação da multa de ofício diante da ausência de comprovação de dolo e fraude;
- Impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada;
- Impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Já os responsáveis tributários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM viram as cinco matérias objeto de seus recursos especiais alcançarem o seguimento almejado:

- Nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento;
- Necessidade de comprovação de dolo ou fraude por parte das autoridades fiscais;
- Exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 124, inciso I, do CTN;
- Exclusão da responsabilidade solidária fixada nos termos do art. 135, inciso III, do CTN;

- Impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Não tendo sido apresentadas, pela PGFN, alegações preliminares de não conhecimento das peças recursais apresentadas pelos sujeitos passivos, adoto as razões expostas nos despachos que examinaram a admissibilidade dos recursos especiais, bem como nos despachos que analisaram os agravos interpostos, para deles CONHECER em relação aos temas acima relacionados.

Existe, todavia, a necessidade de se delinear previamente a análise que será desenvolvida, em razão da repetição de matérias nos diferentes recursos especiais e da superposição temática existente entre alguns dos tópicos questionados.

Assim, inicialmente serão analisadas as questões preliminares "nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento" e "decadência do direito do Fisco de exigir crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos da data do lançamento de ofício".

Finalizada a apreciação das preliminares, passarei à avaliação do principal ponto de controvérsia em relação ao mérito da lide: a discussão acerca da dedutibilidade das despesas de amortização de ágio. Em seguida, a questão relativa à "impossibilidade de tributação de receita de reversão de provisão" será examinada.

Na hipótese de a preliminar relacionada à nulidade do auto de infração complementar não ser acolhida, as matérias que poderiam ser por ela prejudicadas serão apreciadas na sequência.

Por fim, caso subsistam lançamentos tributários, o voto será finalizado com a avaliação das questões subsidiárias atinentes à impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada e ao descabimento da incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

1) Preliminar de nulidade do auto de infração complementar por alteração do critério jurídico do lançamento

Nos três recursos especiais juntados ao presente processo consta a alegação de que o auto de infração complementar teria sido lavrado com base em uma nova interpretação dos mesmos fatos já conhecidos por ocasião da primeira autuação e na requalificação jurídica da conduta da contribuinte, sem qualquer identificação de elemento ou fato novo ou de prova de dolo ou fraude que pudesse justificar a qualificação da multa de ofício e a imputação de responsabilidade solidária aos acionistas administradores da contribuinte. Assim, teria se operado inovação no critério jurídico original, em afronta aos arts. 146 e 149 do CTN.

Além disso, defendem os recorrentes que seria igualmente inaplicável ao caso concreto o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que a qualificação da multa e a responsabilização solidária não podem ser enquadradas como hipóteses de omissão, incorreção ou inexatidão requeridas pela norma. Diante disso, pleiteia-se a declaração de nulidade do auto de infração complementar.

Pois bem. Em virtude do pedido de declaração de nulidade, faz-se relevante inicialmente o exame do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, diploma que estabelece as regras formais aplicáveis ao processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

(...)

O auto de infração pode ser enquadrado como um ato ou termo, razão pela qual submete-se à regra prevista no primeiro inciso do dispositivo reproduzido. Assim, sua nulidade somente pode ser declarada se tiver sido lavrado por pessoa incompetente. No caso sob análise, é incontroverso que tal vício não verifica.

A respeito de eventuais falhas que possam ser encontradas em atos e termos de processos administrativos fiscais e que não digam respeito à incompetência do agente, dispõe o art. 60 do mesmo Decreto nº 70.235/1972:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Portanto, verifica-se que o diploma legal que rege as regras processuais tributárias é explícito ao declarar que irregularidades, incorreções e omissões não mencionadas no seu art. 59 não importarão na nulidade dos respectivos atos processuais.

O CTN, no entanto, ao fixar os requisitos formais indispensáveis ao lançamento tributário, estabeleceu de forma indireta mais uma hipótese de nulidade específica para o auto de infração: a inobservância dos pressupostos mencionados em seu art. 142:

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.”

Afora estas duas únicas hipóteses de nulidade do auto de infração estabelecidas pela legislação, os demais vícios e falhas são passíveis de saneamento. Uma das possibilidades de saneamento vem descrita no §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar

prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem **agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência**, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

A legislação ampara expressamente, portanto, o procedimento adotado nos presentes autos. Constatada, por ocasião de exame posterior à lavratura do auto de infração originário, incorreção ou omissão **cujo reparo resulta em agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência**, foi lavrado auto complementar para corrigi-la e abriu-se novo prazo para os sujeitos passivos impugnarem a matéria modificada.

A lavratura de auto de infração complementar é procedimento regular, legal, vinculado e obrigatório. Verificando, em auto de infração regularmente lavrado, incorreções, omissões ou inexatidões que destoem da legislação tributária, a autoridade fiscal deve promover ou determinar o aperfeiçoamento do lançamento por meio da lavratura de auto de infração complementar, desde que ainda não tenha se operado a decadência tributária em relação ao período de apuração a que se refira o lançamento.

Assim, não houve no caso sob análise qualquer irregularidade ou afronta ao art. 146 do CTN. Este dispositivo veda a alteração do critério jurídico aplicado **no primeiro lançamento** ou, dito de outra forma, a requalificação jurídica da conduta dos sujeitos passivos. Nos presentes autos, houve mero apontamento, pela autoridade julgadora de primeira instância, de incorreção ou omissão no primeiro lançamento, devidamente corrigida por meio de lavratura de auto complementar.

Diante do exposto, entendo que não há motivos para declaração de nulidade do auto de infração complementar lavrado pela Fiscalização, razão pela qual voto por **NEGAR PROVIMENTO** aos recursos especiais da contribuinte e dos responsáveis solidários relativamente a esta alegação preliminar.

2) Preliminar de decadência em relação aos efeitos do ágio gerado em 2003

A contribuinte, em seu recurso especial, alega que o Fisco estaria impedido de questionar, no ano de 2011, a legalidade de ato societário praticado em 2003, em razão de tal operação já ter se consumado no tempo por conta do decurso do prazo decadencial.

O ato societário em questão foi o aumento de capital da empresa **ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS**, por meio da conferência de ações do **SHOPPING ESTAÇÃO**, a valor superior ao patrimonial, em 28/11/2003. Ambas as empresas eram controladas por **MIGUEL GELLERT KRIGSNER** e **ARTUR NOEMIO GRYNBAUM**, mesmos sócios da contribuinte.

Embora os lançamentos tributários relacionados ao ágio gerado nesta operação tenham se referido ao ano-calendário 2007, período em que a contribuinte recorrente deduziu do lucro real e da base de cálculo da CSLL valores que a Fiscalização entendeu como indedutíveis, o recurso especial defende que a utilização fiscal do ágio nestes anos foi mero efeito dos atos negociais perpetrados em 2003.

Assim, postula a recorrente o reconhecimento da decadência/preclusão do direito do Fisco de questionar a legalidade de atos praticados em período já alcançado, no momento da autuação, pelo prazo decadencial de cinco anos previsto no art. 150, §4º, do CTN. Argumenta que os registros contábeis referentes aos atos societários praticados em 2003 já eram desde então de conhecimento do Fisco, que já poderia ter questionado sua adequação para ensejar repercussões tributárias futuras.

Inicialmente, julgo relevante avaliar a adequação da utilização, pela contribuinte recorrente, do termo "preclusão" como sendo equivalente à decadência.

A preclusão é um instituto eminentemente processual e consiste na impossibilidade, ou perda da faculdade, de praticar determinado ato em um processo. Tal impossibilidade pode decorrer do esgotamento do tempo hábil para a prática do ato processual (preclusão temporal), da prática anterior do próprio ato (preclusão consumativa) ou ainda de já se ter praticado ato incompatível com ele (preclusão lógica).

Portanto, conclui-se que não há como falar em preclusão no âmbito da atividade de fiscalização tributária do Estado. O procedimento fiscal tem caráter inquisitório até a constituição do crédito tributário e a devida ciência do sujeito passivo. Antes da lavratura dos autos de infração, não há contraditório e não há devido processo legal. Não havendo processo, não se pode falar em faculdade de se praticar determinado ato processual ou na sua preclusão.

A preclusão temporal não se confunde com o prazo decadencial para constituição de créditos tributários. Dentro do prazo estabelecido pela lei (art. 150, §4º, ou art. 173, inciso I, ambos do CTN), a Administração Tributária pode praticar e refazer quantas vezes forem necessárias os atos necessários ao lançamento tributário. Não existe previsão legal de preclusão de atos fiscalizatórios.

De toda forma, como o instituto foi utilizado, no recurso especial da contribuinte, praticamente como sinônimo de decadência e a alegação relativa a esta será analisada em seguida, as considerações ora expostas não importam em prejuízo algum para a recorrente.

O instituto da decadência tributária visa a limitar, no tempo, o direito do Fisco de constituir créditos tributários por meio do lançamento, sendo regido pelos arts. 173 e 150 do CTN. O primeiro dispositivo traz, em seu inciso I, a regra geral da decadência, que reza que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário se extingue com o esgotamento do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado. Já o §4º do art. 150 prevê a regra a que se submetem os tributos sujeitos ao lançamento por homologação: se a Fazenda Pública não se pronunciar em cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, o lançamento é homologado e o respectivo crédito, extinto. *In verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Observa-se que os dois dispositivos têm algo em comum: ambos baseiam-se no fato gerador dos tributos para estabelecer o marco temporal inicial da contagem do prazo decadencial. No caso do art. 173, inciso I, a contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade tributária já poderia ter realizado o lançamento, motivado, logicamente, pela verificação do fato gerador. Já na previsão contida no §4º do art. 150, a própria ocorrência do fato gerador inaugura o decurso do prazo decadencial.

Os presentes autos tiveram origem em autos de infração referentes a dois tributos: IRPJ e CSLL. Observe-se o que a legislação específica estabelece para tais tributos:

Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda)

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

(...)

Lei nº 7.689, de 15/12/1988

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

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
 - b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
 - c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:
- (...)

O fato gerador do IRPJ é, portanto, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Já o fato gerador da CSLL, embora o dispositivo legal não seja explícito a este respeito, é a ocorrência de resultado ajustado positivo no exercício financeiro, antes da provisão para o imposto de renda.

Assim, só há sentido em se discutir decadência de lançamento relativo ao IRPJ e à CSLL a partir do momento em que ocorrem tais fatos geradores, por determinação expressa dos arts. 150, §4º, e 173, inciso I, do CTN.

A recorrente defende a tese de que a contagem do prazo decadencial se iniciaria com a operação societária ocorrida em 2003, ou com o registro do ágio decorrente de tal operação na contabilidade da empresa ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS, ou ainda com a entrega ao Fisco das informações atinentes a tal contabilização. Segundo a teoria exposta, feitos os registros contábeis referentes aos atos societários que deram origem ao ágio, se estes não forem contestados pela Administração Tributária dentro de cinco anos, receberiam uma espécie de "homologação tácita" e seu aproveitamento fiscal estaria autorizado, também de forma tácita.

Não existe fundamento jurídico que possa sustentar a tese desenvolvida pela recorrente.

O instituto da decadência tributária tem o nobre propósito de evitar surpresas na relação entre contribuintes e Estado, homenageando o princípio da segurança jurídica. Todavia, ele não existe de forma independente, desvinculada dos fatos geradores dos tributos. Não é razoável cogitar-se da existência de decadência para cada ato societário, cada registro contábil, cada transação realizada. Tais eventos indubitavelmente fazem parte da rotina das pessoas jurídicas, mas somente quando implicam na ocorrência do fato gerador de um tributo específico é que se pode falar em início da contagem de prazo decadencial.

O simples registro do ágio na contabilidade da ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS (por ocasião da integralização do aumento de seu capital social via convenção das ações do SHOPPING ESTAÇÃO) ou nas contas da própria recorrente (após esta ter incorporado a ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS) não poderia ser objeto de glosa ou de lançamento tributário por parte da autoridade fiscalizadora. A presença do ágio nos livros contábeis não provoca redução de crédito tributário, majoração de prejuízo fiscal ou causa para lançamento de multa isolada. Assim, não havia obrigação de atuação por parte do Fisco que pudesse provocar a fluência de prazo decadencial contra ele.

O que os arts 385 e 386 do RIR/1999 prevêm é que a pessoa jurídica que incorporar outra em que detenha participação societária (ou for por ela incorporada), com a contabilização de ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros, passa a ter um

potencial direito de, no futuro, caso sejam cumpridos os demais requisitos exigidos pela legislação, usufruir da possibilidade de utilização das despesas decorrentes da amortização de tal ágio como deduções na apuração do IRPJ e da CSLL devidos. Algo semelhante se dá em relação à teórica possibilidade de utilização de ágio contabilizado anteriormente para fins de integração ao valor contábil de participação societária alienada ou liquidada no futuro, conforme previsão do art. 426 do RIR/1999.

Somente quando o contribuinte faz uso destes direitos que entende lhe caberem, é que surge a obrigação da autoridade tributária de verificar a correção dos procedimentos adotados e dos valores apurados a título de IRPJ e de CSLL. Se os tributos forem apurados de forma incorreta, a valor menor, em razão da utilização de ágio tributariamente imprestável ou do não cumprimento de todas as exigências legais, passa a existir um fato que demanda a atuação do Fisco. Somente a partir do momento em que ocorrem os fatos geradores destes tributos, portanto, é que se passa a discutir decadência.

O prazo decadencial aplicável a esta hipótese delimita o tempo de que o Fisco dispõe para averiguar a utilização, pelos contribuintes, do ágio, contabilizado em anos anteriores, para fins de redução dos tributos relativos aos anos posteriores. No caso da presente lide, os créditos tributários lançados referem-se ao ano-calendário 2007 (a parte que tem relação com o ágio originado em 2003). Assim, se considerarmos aplicável ao caso o §4º do art. 150 do CTN (hipótese mais benéfica à recorrente), a autoridade tributária teria até o fim do ano de 2012 (cinco anos contados dos fatos geradores dos tributos) para verificar a utilização do ágio na apuração dos tributos relativos a 2007, homologando sua utilização ou glosando as parcelas dela decorrentes. Como a ciência da contribuinte a respeito das mencionadas glosas se deu em 2011, nenhuma irregularidade é identificada na atuação estatal.

Além disso, registre-se que a atuação do Fisco pode desconstituir a utilização fiscal do ágio, caso as condições legais estabelecidas pelos arts. 385, 386 ou 426 do RIR/1999 não tenham sido cumpridas, mas não a sua contabilização. O ágio contábil permanece na escrituração dos contribuintes, fato que reforça a ideia de que a atuação da autoridade tributária não afeta, efetivamente, fatos ocorridos e já alcançados pela decadência, mas apenas seus efeitos verificados em anos ainda não decaídos.

O entendimento exposto neste voto é corroborado pela Lei nº 9.430/1996, na parte em que dispõe a respeito da obrigação de guarda de documentos pelos sujeitos passivos:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Ao determinar que os comprovantes de escrituração relativos a fatos que repercutam no futuro devem ser guardados pelos sujeitos passivos até o momento em que se opere a decadência do direito de constituição dos créditos tributários relativos a estes exercícios (os futuros), a legislação explicita que os fatos comprovados pela documentação não inauguram a contagem do prazo decadencial, mas sim os fatos geradores dos tributos que devem ser apurados e recolhidos nos exercícios posteriores.

O CARF já teve oportunidade de se pronunciar acerca da tese apresentada pela recorrente. Em recente julgamento de recurso voluntário nos autos do processo nº 10183.723840/2013-20, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara apreciou alegação exatamente

igual à levantada no recurso especial sob análise. No Acórdão nº 1301-002.019, restou assim ementada a decisão relativa a tal discussão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

Do voto que prevaleceu em relação a esta matéria naquele julgamento, reproduz-se o excerto:

"Como preliminar, inicialmente, a recorrente insurge-se contra a decisão da Turma Julgadora *a quo* que decidiu no sentido de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria contado a partir do início da sua amortização (ano-calendário 2009) e não quando da apuração do ágio (ano-calendário 2007).

Com relação a decadência, **a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação.** Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, **a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da sua amortização.** Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

Assim, **o prazo decadencial deve ter como referência o período de apuração onde tenha ocorrido a amortização/dedução.** No caso sob exame, a amortização iniciou-se no ano-calendário de 2009, como a ciência dos autos deu-se em 24/09/2013, rejeito a preliminar da decadência conforme suscitada." (grifou-se)

Diante de tudo o que foi exposto, entendo que não existe decadência a afetar o lançamento dos créditos tributários objeto dos presentes autos. Os autos de infração foram lavrados em 2011, tendo por base fatos geradores de IRPJ e de CSLL ocorridos em 2007, não o ágio registrado em 2003. Assim, relativamente à alegação preliminar de decadência, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

3) Aspectos relativos ao ágio interno e seus reflexos tributários

O ponto central do debate desenvolvido ao longo destes autos diz respeito à regularidade do procedimento adotado pela recorrente (e condenado pela Fiscalização) de

promover, nos anos-calendário de 2007 a 2009, o aproveitamento tributário de ágio registrado em sua contabilidade.

O presente processo tratou de aproveitamento tributário de ágios gerados em duas cadeias distintas de operações societárias. Ambas envolveram a contribuinte recorrente CÁLAMO e empresas a ela relacionadas.

Em 28/11/2003, a empresa ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS, que tinha como acionistas controladores MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, teve seu capital aumentado e integralizado pela entrega de ações, a valor superior ao patrimonial, do SHOPPING ESTAÇÃO, controlado pelos mesmos sócios majoritários da primeira pessoa jurídica. Tal operação provocou, na ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS, o registro de ágio de R\$ 1.168.982,33.

A contribuinte, que também é controlada majoritariamente por MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, incorporou a ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS em 01/09/2006 e trouxe para sua contabilidade o ágio registrado na empresa incorporada. Já em 02/05/2007, foi a vez do SHOPPING ESTAÇÃO ser incorporado pela contribuinte.

Por conta do encerramento das atividades do SHOPPING ESTAÇÃO, a contribuinte apurou perda de capital correspondente à diferença entre o valor contábil de seu investimento (incluindo aí o ágio de R\$ 1.168.982,33) e o valor do acervo líquido incorporado. Com este fundamento, promoveu, em maio de 2007, diretamente no seu LALUR, a exclusão do valor total deste ágio.

Além deste primeiro ágio, cuja utilização afetou o resultado tributável da contribuinte no ano-calendário 2007, houve ainda o aproveitamento tributário, nos anos-calendário 2008 e 2009, de uma segunda parcela de ágio, oriunda de outro processo de reorganização societária.

Tal processo teve início quando, em 18/12/2006, a contribuinte tornou-se subsidiária integral da *holding* G&K, empresa que havia sido criada poucos meses antes pelas mesmas pessoas físicas que controlavam a CÁLAMO. Todas as suas ações foram incorporadas pela G&K por valor reavaliado superior ao patrimonial, o que provocou o registro de ágio, na *holding*, no valor de R\$ 1.011.690.937,33.

Posteriormente, em 03/11/2008, a G&K sofreu cisão parcial seletiva e 99% das ações da contribuinte foram por ela incorporadas, juntamente com 99% do correspondente saldo restante do ágio originalmente registrado (R\$ 972.017.437,44).

Assim, a partir de novembro de 2008, a contribuinte recorrente passou a promover o aproveitamento fiscal do ágio, excluindo mensalmente de seu LALUR parcelas equivalentes a despesas de sua amortização e reduzindo os valores de IRPJ e de CSLL devidos ao Fisco, sob a alegação de que tal procedimento estaria amparado pelo art. 386 do RIR/1999.

Muito bem. A respeito da figura do ágio, há que se dizer que seu conceito tributário foi introduzido no ordenamento brasileiro pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. À época dos fatos discutidos nestes autos, dispunha o art. 20 do Decreto-Lei, antes de ter sua redação alterada pela Lei nº 12.973, de 13/05/2014:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O art. 385 do RIR/1999 é basicamente uma cópia do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Em ambos os dispositivos, encontra-se a determinação de que contribuintes que avaliam investimentos em sociedade controlada ou coligada pelo valor do patrimônio líquido registrem o ágio apurado na aquisição de participação societária em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição.

Além disso, os dispositivos prevêem que tal ágio deve ser fundamentado em pelo menos um dos três fatores: a) valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; b) expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros ou; c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Quando o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e o art. 385 do RIR/1999 afirmam que o destinatário das regras ali expostas é o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, estão se referindo ao método da equivalência patrimonial. Segundo tal método, as variações observadas nos patrimônios líquidos das sociedades coligadas ou controladas provocam reflexos nos valores dos investimentos registrados na investidora.

Observe-se o que dispõem os arts. 387 a 389 do RIR/1999, a respeito do método de equivalência patrimonial:

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda;

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

O art. 389 do RIR/1999 é explícito ao determinar que os resultados auferidos pelas empresas coligadas ou controladas não devem ser computados na determinação do resultado da investidora. Assim, lucros apurados em uma investida devem ser objeto de tributação somente no âmbito daquela empresa. Embora tenham o reflexo de majorar o valor do investimento registrado na investidora, os lucros da investida não devem integrar a base tributável da pessoa jurídica que nela detém participação societária, sob pena de configurar-se hipótese de dupla tributação.

Caso a investidora tenha registrado, em sua contabilidade, ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura da investida, conclui-se que a causa do pagamento a maior efetivamente se concretizou, mas foi tributada somente na coligada ou controlada. Sendo assim, não há que se cogitar de amortização do ágio na investidora, uma vez que não ocorre, nesta pessoa jurídica, tributação do resultado positivo da investida.

Somente seria lógico falar em amortização daquele ágio caso a concretização do motivo que lhe deu causa, qual seja, a lucratividade futura da investida, tivesse reflexos tributários na pessoa jurídica que pagou a "mais valia". Dessa forma, o dispêndio a maior poderia ser gradativamente recuperado sob a forma de despesas dedutíveis, se os lucros que o motivaram provocassem um maior recolhimento de tributos nos períodos posteriores à aquisição do investimento.

Como, por determinação legal, não é esta a hipótese que se verifica no método de equivalência patrimonial, pode-se concluir que a regra geral é a impossibilidade de utilização fiscal do ágio registrado na investidora. É o que reza expressamente o art. 391 do RIR/1999:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado

o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

Existem, contudo, duas exceções a tal regra. A primeira delas é indicada pelo próprio art. 391, quando ressalva o disposto no art. 426 do mesmo RIR/1999:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

A primeira exceção à regra da impossibilidade de aproveitamento tributário do ágio tratado pelo art. 385 do RIR/1999 diz respeito, portanto, à apuração de ganho ou perda de capital. Se o investimento que deu causa à "mais valia" for alienado ou liquidado, o ágio ou deságio registrados na contabilidade da controladora devem compor o custo de aquisição considerado no cálculo do resultado tributável da operação, sobre o qual incidirão IRPJ e CSLL.

Já a segunda exceção refere-se a transformações societárias envolvendo investidoras, investidas e o ágio associado aos investimentos.

A respeito da evolução histórica das previsões legais que contemplaram a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio em hipóteses de transformações societárias, remeto-me ao irretocável apanhado feito pelo nobre Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-002.301:

"Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão.

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a

Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997¹, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária, mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI² ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.

(...)

Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei nº 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.

Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.

¹ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista³ que trabalhou na edição da MP 1.609, de 1997⁴:

O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.607, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma **despesa de amortização**."

Depreende-se da retrospectiva transcrita que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (produto da conversão da Medida Provisória nº 1.602/1997) foram erigidos pelo legislador com a específica finalidade de coibir a prática de planejamentos tributários abusivos em que empresas superavitárias adquiriam com ágio empresas deficitárias para serem em seguida incorporadas por elas. Tal incorporação reversa, também denominada de incorporação "às avessas", não tinha nenhum propósito negocial que não fosse a simples geração de ganhos de natureza tributária.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Como este artigo faz referência expressa a dispositivos do

³ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18494, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

⁴ Na realidade, o número da Medida Provisória abordada é 1.602.

art. 385 (cópia do já reproduzido art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977), transcrevem-se ambos a seguir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do §2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário

subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

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

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

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

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

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

§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Verifica-se que os arts. 385 e 386 do RIR/1999 guardam uma relação indissociável entre si, uma vez que requisitos à aplicação do segundo artigo são extraídos diretamente da redação do primeiro.

O art. 385, conforme já mencionado, estabelece duas regras principais. A primeira determina que o ágio apurado em uma aquisição de participação societária em sociedade controlada ou coligada seja registrado em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição. Já a segunda fixa os possíveis fundamentos econômicos do ágio pago na aquisição da participação societária (valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros; fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas). Por fim, o artigo ainda prevê que o ágio fundamentado em valor de mercado dos bens do ativo da investida ou na expectativa de resultados futuros deve ser baseado em documentação comprobatória, devidamente arquivada.

Já o art. 386 trata, entre outras coisas, da possibilidade de aproveitamento tributário do ágio decorrente do fundamento econômico previsto no inciso II do §2º do artigo anterior (valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros).

O *caput* do art. 386 traz o primeiro requisito que deve ser cumprido para que seja possível o aproveitamento do ágio: uma pessoa jurídica deve absorver o patrimônio de uma segunda, em que detenha participação societária adquirida com ágio. A respeito deste primeiro requisito exigido pela norma, recorro novamente ao Acórdão nº 9101-002.301, pela assertividade da análise ali desenvolvida:

"Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A **pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA⁵.

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta *sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*.

Ao se apreciar o aspecto **peçoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da *qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária*.

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida**.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa

⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora)** e a **pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponible (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária*

adquirida com ágio ou deságio...). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o encontro de contas entre investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUER⁶, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida.**

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam **a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio**, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**. Considerando-se o regime de tributação adotado pelo sujeito passivo, aperfeiçoa-se o lançamento fiscal e o termo inicial para contagem do prazo decadencial."

Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente **acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade**

⁶ SCHOUER, 2012, p. 62.

futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio). Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou *stricto sensu* (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).

A situação em que a investida incorpora sua investidora é denominada de incorporação reversa ou ainda de incorporação "às avessas". A previsão da possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio nesta hipótese é trazida pelo §6º, inciso II, do art. 386 do RIR/1999. O dispositivo faz uso de uma técnica legislativa transitiva, indicando assim que o que vale para o *caput* do art. 386 do RIR/1999 vale também para o seu §6º. As premissas de exegese da norma não são afetadas, sendo necessárias apenas as devidas adaptações para contemplar a situação prevista.

De forma correlata ao que se analisou quanto ao aspecto pessoal, **a confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material para fins de enquadramento no art. 386 do RIR/1999, consuma-se **quando, na sociedade incorporadora, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobre-avaliado) passam a se comunicar diretamente** (os riscos se fundem: o risco do investimento - assim entendidos os recursos aportados - e o risco do empreendimento).

Compartilhando o mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual a pessoa jurídica detentora da "mais valia" (ágio) do investimento baseado na expectativa de rentabilidade futura passa a ser responsável também por honrar tal rentabilidade. Assim, a legislação permite que o contribuinte considere perdido o capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à "mais valia".

Configuração semelhante ocorre na incorporação reversa, na medida em que a pessoa jurídica responsável por gerar a rentabilidade esperada para o futuro passa a ser a detentora do ágio baseado na expectativa de tal rentabilidade.

Sendo assim, pressupõe-se que a "mais valia" porventura contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da "confusão patrimonial". Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela investidora) ou ser incorporada pela empresa em que investiu (incorporação "às avessas").

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi

de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que as parcelas de ágio que a contribuinte pretendeu aproveitar tributariamente tiveram origem em operações que envolveram a recorrente CÁLAMO e outras empresas a ela relacionadas, todas controladas direta ou indiretamente pelas pessoas físicas MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM.

O ágio cujas despesas de amortização foram utilizadas como deduções do lucro tributável nos anos-calendário de 2008 e 2009 surgiu na operação de incorporação das ações da contribuinte CÁLAMO pela *holding* G&K, ocorrida em 18/12/2006. O valor reavaliado de tais ações ultrapassou seu valor contábil, o que levou ao registro, na incorporadora, de ágio no valor de R\$ 1.011.690.937,33.

Com a cisão parcial e seletiva da *holding* G&K em 03/11/2008, 99% das ações da CÁLAMO retornaram ao seu patrimônio, juntamente com a parcela proporcional do saldo de ágio no valor de R\$ 972.017.437,44. De posse de tal ágio, a contribuinte passou a excluir diretamente de seu LALUR parcelas mensais equivalentes às despesas de sua amortização, sob o argumento de que sua situação amoldava-se à previsão legal abrigada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e pelos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

Ocorre que tal entendimento não tem amparo legal nos mencionados dispositivos legais ou em quaisquer outros.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, como foi visto, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou ser absorvida por ela, no caso da incorporação "às avessas") tenha acreditado na "mais valia", feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso dos autos, é incontroverso que não houve desembolso algum, por qualquer das partes envolvidas, nas operações que originaram o ágio de R\$ 1.011.690.937,33. Este número adveio simplesmente da diferença entre a reavaliação encomendada pelos controladores da recorrente e o valor nominal de suas ações que foram incorporadas pela *holding* G&K. Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999.

Além disso, também o aspecto material da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 não restou caracterizado no caso concreto. Para que o ágio possa ser objeto de aproveitamento fiscal, é necessária a ocorrência de "confusão patrimonial" entre investidora e investida porque assim passam a coexistir dentro da mesma pessoa jurídica a "mais valia" paga com base na expectativa de rentabilidade futura e o próprio investimento de que se espera tal rentabilidade. É justamente por conta deste encontro que a legislação permite que os

contribuintes dêem por perdido o capital investido na "mais valia" e passem a utilizar as despesas de sua amortização como deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Se não existiu o efetivo dispêndio da investidora por tal "mais valia", não há valor pago a maior que possa ser considerado perdido por ocasião de seu encontro, na contabilidade da mesma pessoa jurídica, com o investimento de que se esperava a produção futura de resultados positivos. Logo, perde o sentido a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio.

Assim, a operação de aproveitamento tributário do ágio por meio da exclusão de valores correspondentes às despesas de sua amortização, promovida pela contribuinte recorrente, não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada. No caso dos autos, não existiu a figura da investidora originária porque não houve dispêndio apto a amparar a criação do ágio que se pretendeu amortizável. O ágio contabilizado decorreu de reavaliação do valor de mercado das ações da contribuinte CÁLAMO, posteriormente incorporadas pela *holding* G&K, não tendo sido verificado dispêndio que viesse a satisfazer os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência da benesse estabelecida no art. 386 do RIR/1999.

Importante ressaltar que, quando se estabelece a necessidade de que a investidora arque com a aquisição do investimento com ágio, não se restringe tal operação a uma compra e venda com o desembolso de valores monetários. O dispêndio a que se refere diz respeito a qualquer operação que gere ganhos para o alienante e gastos para o adquirente. Mais do um pagamento em dinheiro, o que se espera como resultado desta operação é que haja variações patrimoniais para os envolvidos em valores proporcionais ao negócio celebrado.

O ágio inicialmente contabilizado pela *holding* G&K e posteriormente incorporado pela recorrente CÁLAMO foi criado sem esta troca de riquezas entre adquirente e alienante. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação.

Isto só foi possível porque a CÁLAMO e a *holding* G&K pertenciam ao mesmo grupo econômico, tendo exatamente os mesmos acionistas controladores: MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM.

Assim, o negócio celebrado entre estas empresas não aconteceu em um ambiente de livre concorrência, em que os atos negociais visam a atender aos interesses de ambos os contratantes, que assumem direitos e deveres proporcionais. O fato de as empresas integrarem um mesmo grupo econômico adiciona novos elementos e interesses maiores ao negócio. Não necessariamente os atos celebrados têm como objetivo beneficiar ambas as partes.

A recorrente defende que teria havido, no caso concreto, a participação de terceiros independentes (sem relação societária com as empresas controladas por MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM) na operação que culminou no surgimento do ágio de R\$ 1.011.690.937,33, o que contradiria a teoria do Fisco de que trata-se de ágio interno imprestável para fins fiscais.

Ela se refere ao fundo de investimento IGP, que, na mesma data em que a G&K incorporou a integralidade das ações das empresas operacionais do grupo econômico (18/12/2006), integralizou aumento de capital daquela *holding* por meio do pagamento de R\$ 50.000.000,00, dos quais R\$ 4.613.618,00 foram destinados ao capital social da empresa (houve subscrição de 4.613.618 novas ações ordinárias ao valor unitário de R\$ 1,00) e R\$ 45.386.382,00 foram utilizados para constituição de reserva de capital.

Segundo a tese da recorrente, o investidor externo somente teria aceitado realizar o aporte de recursos na *holding* do grupo BOTICÁRIO por concordar com os valores pelos quais foram reavaliadas as ações das empresas operacionais do grupo, entre elas a CÁLAMO. Assim, a operação responsável pela geração do ágio teria a participação de terceiro independente a lhe garantir a isenção necessária no tocante aos valores praticados.

A tese da recorrente, embora seja interessante, não prospera.

De início, identifica-se um claro descompasso quantitativo na justificativa apresentada. O montante despendido pelo IGP que ultrapassou o valor nominal das ações integralizadas na *holding* G&K foi de R\$ 45.386.382,00. Já o ágio contabilizado na G&K por ocasião da incorporação das ações reavaliadas da recorrente CÁLAMO e das demais empresas operacionais do grupo econômico (BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA S.A., O BOTICÁRIO FRANCHISING S.A. e EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S.A.) totalizou R\$ 1.776.161.561,96. Não se pode admitir que o desembolso realizado por um investidor externo justifique a criação de ágio quase quarenta vezes (!) maior.

Além disso, o valor pago a maior pelo fundo de investimento IGP somente poderia repercutir em sua própria contabilidade, caso este se tratasse de uma pessoa jurídica. O montante que ultrapassou o valor nominal das ações integralizadas da *holding* G&K poderia ser, nesta situação hipotética, contabilizado como ágio e posteriormente aproveitado tributariamente, caso se verificasse a confusão patrimonial exigida pelo art. 386 do RIR/1999.

Portanto, quanto ao aproveitamento tributário do ágio de R\$ 972.017.437,44 (99% do saldo restante, em 03/11/2008, do ágio original de R\$ 1.011.690.937,33), pretendido pela recorrente CÁLAMO, considero que andou bem a Fiscalização ao não permiti-lo e ao determinar as respectivas glosas. Conforme se verificou, trata-se de ágio interno, criado de forma artificial em operações meramente contábeis realizadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, imprestável, portanto, para fins de utilização tributária.

Melhor sorte não cabe ao outro procedimento fiscal adotado pela contribuinte e igualmente condenado pela Fiscalização.

Conforme já se descreveu, ocorreu em 28/11/2003 uma operação de aumento do capital social da empresa ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS, integralizado pelos seus acionistas controladores MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM por meio da conferência de ações que detinham junto ao SHOPPING ESTAÇÃO. Como as ações conferidas haviam sofrido reavaliação, foram recebidas por valor superior ao contábil, o que provocou o registro de ágio no valor de R\$ 1.168.982,33 na ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS.

A contribuinte CÁLAMO incorporou a ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS em 01/09/2006 e o SHOPPING ESTAÇÃO em 02/05/2007. Como os ativos desta última empresa haviam sido vendidos por seus acionistas em 28/02/2007, o patrimônio que foi

incorporado pela recorrente constituía-se basicamente de disponibilidades, créditos entre empresas e impostos diferidos. Assim, a recorrente afirma que apurou perda de capital com o encerramento das atividades do SHOPPING ESTAÇÃO, em razão de o valor de seu acervo líquido incorporado ser inferior ao valor contábil de seu investimento (aí incluso o ágio de R\$ 1.168.982,33).

Apontando como justificativa a alegada perda de capital, a recorrente excluiu, em maio de 2007, diretamente do resultado apurado em seu LALUR, o valor total do ágio.

Muito bem. Inicialmente, registre-se que a contribuinte CÁLAMO não indicou, em seu recurso especial, qual seria o dispositivo legal que ampararia o procedimento que adotou. Deu-se a incorporação de duas empresas: uma controladora A e uma controlada B, sendo que a primeira registrava ágio relacionado à aquisição das ações da segunda. A pessoa jurídica que incorporou ambas as empresas encerra as atividades da controlada B e compara os valores de seu acervo líquido incorporado (já desprovido de imóveis e equipamentos, vendidos antes da incorporação) e do seu investimento (ao qual se agrega o ágio registrado na controladora A). Por fim, apurando perda de capital decorrente de tal confronto de valores, exclui diretamente do resultado do exercício o valor do ágio que julga integrado ao valor contábil da empresa encerrada B.

A recorrente pode ter considerado que o aproveitamento tributário do ágio de R\$ 1.168.982,33 estaria autorizado pelo art. 386 do RIR/1999 (em razão de verificar, em seu patrimônio, a confusão patrimonial entre o ágio e a participação societária cuja aquisição o originou), a exemplo do que ocorreu em relação à parcela de ágio que pretendeu utilizar nos anos-calendário de 2008 e 2009. Mas tal interpretação deveria levar à conduta de aproveitar o ágio em parcelas mensais (mínimo de 60), conforme determina o inciso III daquele dispositivo legal. E não foi assim que procedeu a contribuinte, uma vez que, como já foi mencionado, excluiu o valor do ágio de seu LALUR em parcela única, em maio de 2007.

Além disso, o ágio constituído em 2003 referiu-se à avaliação do valor de mercado das ações do SHOPPING ESTAÇÃO, que não se baseou na rentabilidade futura esperada da empresa. Assim, também nos termos do inciso III do art. 386 do RIR/1999, tal ágio não poderia ser aproveitado por meio da dedução das despesas decorrentes de sua amortização.

Sendo assim, o mais provável é que a contribuinte tenha julgado que seu caso se enquadraria na hipótese prevista no art. 426 do RIR/1999:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

Ocorre que, a exemplo do que se verificou em relação à aplicabilidade dos arts. 385 e 386 do RIR/1999 (reproduções do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1977), também a regra insculpida no art. 426 do RIR/1999 (cópia do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, na redação vigente à época) exige a existência de ágio real, surgido em operações dotadas de propósito negocial e substrato econômico.

Conforme já se expôs neste voto, só se pode cogitar de aproveitamento tributário de ágio que seja real. E o ágio só é real a partir do momento em que uma pessoa jurídica ou física investidora se dispõe a pagar pelo sobrepreço. O "pagamento do sobrepreço" aqui referido não tem que se dar necessariamente por meio do desembolso de valores monetários, mas exige-se a existência de alguma operação que gere ganhos para o alienante e gastos proporcionais para o adquirente. Em outras palavras, exige-se a ocorrência de variações patrimoniais para os envolvidos, em valores condizentes com o negócio celebrado.

No caso analisado nos autos, as ações do SHOPPING ESTAÇÃO, de propriedade de MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, tiveram seu valor reavaliado e foram utilizadas para fins de integralização do aumento do capital social da ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS, controlada pelos mesmos sócios. Na operação, surgiu o registro de ágio no valor de R\$ 1.168.982,33.

Ou seja, o ágio inicialmente registrado na ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS e posteriormente incorporado pela recorrente CÁLAMO foi criado sem troca alguma de riquezas entre adquirente e alienante. Tratou-se de um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação.

A exemplo do que se verificou a respeito da outra parcela de ágio fiscalmente utilizada pela recorrente, esta operação também só foi possível em razão dos laços societários que uniam as empresas envolvidas: ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS e o SHOPPING ESTAÇÃO. O ágio surgiu de forma artificial, em ambiente em que não imperava a livre concorrência.

Por meio de uma ação determinada unicamente por elas, as pessoas físicas sócias controladoras das empresas envolvidas converteram um direito seu em outro, de maior valor (continuaram tendo o controle, direto ou indireto, da ESTAÇÃO EMPREENDIMENTOS e do SHOPPING ESTAÇÃO, "turbinado" por um ágio milionário). Assim, não há que se cogitar da existência de ágio com base em reavaliação promovida unilateralmente pelos sócios controladores de uma empresa, sem que o valor estipulado para a "mais valia" passe pelo crivo de razoabilidade do mercado, por meio da aceitação, por um terceiro, em arcar com o correspondente ônus (não necessariamente por meio de pagamento, mas de algum sacrifício patrimonial proporcional).

Portanto, conclui-se que tanto o ágio de R\$ 1.011.690.937,33 (utilizado pela contribuinte para reduzir as bases de cálculo de IRPJ e CSLL de 2008 e 2009) quanto o de R\$ 1.168.982,33 (aproveitado para apuração de perda de capital no ano de 2007) foram gerados de forma artificial por meio de operações celebradas entre partes vinculadas entre si e são imprestáveis para fins tributários.

Este entendimento é corroborado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que já se pronunciou de forma contrária à possibilidade de geração de ágio em operações societárias envolvendo empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de onde se transcreve o seguinte trecho:

"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.**" (grifou-se)

Assim, verifica-se que a CVM não chancela a existência contábil do ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico, sem dispêndio algum.

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

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

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

Resolução CFC nº 1.110/2007

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

Resolução CFC nº 1.303/2010

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

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo."

Os atos administrativos mencionados e parcialmente transcritos foram todos exarados de 2007 em diante, posteriormente, portanto, aos períodos em que o grupo econômico a que pertence a recorrente praticou as operações societárias que pretensamente originaram ágio passível de aproveitamento tributário (2003 e 2006).

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

"RELATÓRIO

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

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

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

(...)

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

Quanto ao primeiro ponto, entendo ter razão a área técnica. **Não se pode afirmar que seja novo o entendimento da CVM quanto à**

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

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

Diante de todo o exposto, conclui-se que as próprias Ciências Contábeis têm restrições em relação à existência do ágio gerado internamente, por meio de operações societárias realizadas no interior de um grupo econômico e sem o lastro de efetiva circulação de riquezas. Com base nisso e na inexistência de lei que estabeleça tratamento tributário diferenciado para este instituto, forçoso se faz concluir pela inutilidade do denominado "ágio interno" para os fins tributários pretendidos pela recorrente.

Diante do exposto, relativamente ao pedido de reconhecimento da legitimidade do aproveitamento tributário de ágio gerado internamente, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

4) Tributação de receitas de reversão de provisão

O recurso especial da contribuinte CÁLAMO afirma que a Fiscalização se equivocou ao tributar a reversão da provisão relativa ao ágio, constituída em conformidade com as Instruções CVM nº 319 e nº 349, ao invés da amortização do ágio em si. Desta forma, no que diz respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009, teria se verificado dupla tributação, uma vez que a despesa relativa à constituição da provisão já havia sido adicionada ao resultado tributável da *holding* G&K em 18/12/2006.

Defende a recorrente que teria ocorrido evidente erro no enquadramento legal e na descrição dos fatos que fundamentaram o lançamento: a infração apontada pela Fiscalização, relativa a exclusões não autorizadas na apuração do lucro real, estaria equivocada. As exclusões promovidas pela recorrente seriam regulares e teriam o objetivo de manter a neutralidade tributária em relação à constituição da provisão e à sua posterior reversão. No primeiro momento, as despesas decorrentes da constituição da provisão foram adicionadas ao lucro líquido por serem indedutíveis; já na respectiva reversão, as receitas efetivamente devem ser excluídas do resultado tributável, mantendo-se toda a operação neutra do ponto de vista tributário.

Com base em tais alegações, a recorrente pede o cancelamento dos créditos tributários relativos aos anos de 2008 e 2009.

Inicialmente, para analisar as alegações da recorrente julgo ser relevante uma breve análise acerca das Instruções CVM nº 319/1999 e nº 349/2001 (a segunda promoveu alterações na primeira), que dispõem sobre as operações de incorporação, fusão e cisão envolvendo companhias abertas. O art. 6º da Instrução CVM nº 319 trata dos ajustes contábeis necessários em relação ao ágio ou deságio resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora:

DO TRATAMENTO CONTÁBIL DO ÁGIO E DO DESÁGIO

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

(...)

III - **em conta específica do ativo diferido (ágio)** ou em conta específica de resultado de exercício futuro (deságio) – **quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro** (Instrução CVM nº 247/96, art. 14, § 2º, alínea 'a').

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

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

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

c) **reverter a provisão referida na letra 'a' acima para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio; e**

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

§ 2º. A reserva referida no parágrafo anterior somente poderá ser incorporada ao capital social, na medida da amortização do ágio que lhe deu origem, em proveito de todos os acionistas, excetuado o disposto no art. 7º desta Instrução.

§ 3º. Após a incorporação, o ágio ou o deságio continuará sendo amortizado observando-se, no que couber, as disposições das Instruções CVM nº 247, de 27 de março de 1996, e nº 285, de 31 de julho de 1998. (grifou-se)

O art. 6º da Instrução CVM nº 319 foi transcrito acima já contemplando as alterações de redação que sofreu por força da Instrução CVM nº 349. Esta segunda Instrução CVM trouxe Nota Explicativa que continha os seguintes esclarecimentos a respeito das alterações promovidas:

“A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º),

acabou possibilitando, nos caso de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

Por outro lado, a criação da empresa veículo e a transferência, para esta, do investimento original e, também, do ágio permitiram que, através desse modelo de incorporação, houvesse a possibilidade do seu aproveitamento fiscal, fazendo surgir, contabilmente, uma espécie de crédito tributário fundamentado na diminuição futura do imposto de renda e da contribuição social, em virtude da possibilidade da amortização desse ágio. Portanto, esse benefício fiscal é a única parcela do ágio que poderá ser aproveitada na controlada e que tem substância econômica. Essa é também a parcela do ágio que a CVM vem entendendo, conforme estabelecido na Instrução CVM nº 319, que pode ser capitalizada em proveito exclusivo do controlador. É, portanto, somente essa parcela com substância econômica que pode ser considerada um ativo e que poderia vir a ser capitalizada.

Algumas companhias, a partir da atuação de seus auditores e com a concordância das áreas técnicas desta Comissão, constituíram uma provisão no valor integral ou parcial do valor do ágio transferido, de forma a reconhecer como ativo e como reserva especial somente o montante relativo ao benefício fiscal. A constituição dessa provisão permitiu, ainda, a essas companhias atenderem plenamente uma outra exigência da Instrução CVM nº 319 que estabelece que os dividendos dos acionistas não controladores não podem ser diminuídos pelo montante do ágio amortizado.

A CVM se pronunciou formalmente a esse respeito no OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP/Nº 01/2000 em que menciona que **a análise quanto à recuperação do valor do ágio deve ser feita também 'por ocasião da incorporação da controlada ou da controladora, por companhia aberta. Se, em função dessa análise, for verificado que o ágio pode não ser recuperável, parcial ou totalmente, a companhia deverá constituir provisão no montante do valor que espera não recuperar, devendo essa provisão ser apresentada por dedução da conta em que o ágio foi registrado'**. Não obstante essa manifestação, tem sido argüido que a inexistência de uma norma impositiva da CVM, determinando a obrigatoriedade da constituição dessa provisão, poderia suscitar a adoção de procedimentos não homogêneos para um mesmo evento econômico, com reflexos diferenciados no patrimônio e nos resultados das companhias abertas.

Em decorrência, o art. 1º da nova Instrução veio preencher essa lacuna ao determinar, em última análise, que o ágio na incorporação da controladora, cujo fundamento tenha sido perspectiva de rentabilidade futura ou mesmo direitos de concessão, seja reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora apenas pelo montante do benefício fiscal esperado. O referido artigo permite também que, para fins de divulgação, esse benefício

fiscal seja classificado, de acordo com a sua natureza e prazo de realização, em conta específica do ativo circulante e do realizável a longo prazo.

Essa forma de classificação, como crédito tributário, visa registrar a essência econômica do direito realizável, qual seja, a possibilidade da sua transformação em fluxo positivo de caixa em decorrência da dedutibilidade fiscal. Deve ter, portanto, o tratamento de um Ativo Fiscal Diferido sujeito às regras de reconhecimento e divulgação previstas na Deliberação CVM nº 273/98." (grifou-se)

Pode-se concluir, portanto, que a Instrução CVM nº 319, com as alterações promovidas pela Instrução CVM nº 349, dispõe que, quando uma companhia aberta incorpora sua controladora, o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora pelo valor do benefício fiscal esperado (futura redução do IRPJ e da CSLL devidos resultante da dedução, da base de cálculo destes tributos, das despesas de amortização do ágio).

Para que o reconhecimento contábil se dê da forma prescrita, deve haver, na incorporada, a constituição de uma provisão, redutora da conta representativa do ágio, cujo valor equivalha à diferença entre os montantes do ágio apurado e do benefício fiscal esperado de sua amortização. Paralelamente, este mesmo valor atribuído ao benefício fiscal oriundo da amortização do ágio deve ser contabilizado no Patrimônio Líquido em conta de reserva especial de ágio na incorporação.

Pois bem. Analisando o caso concreto descrito nos presentes autos, verifica-se que a provisão mencionada pela contribuinte (cuja reversão estaria resultando em receitas tributadas em duplicidade, segundo suas palavras) não foi, contrariamente ao afirmado por ela, constituída segundo as orientações contidas nas Instruções CVM nº 319 e nº 349.

A conta de "Provisão Instrução CVM nº 319/349 - ágio investimento Cálamo" foi escriturada, em 03/11/2008, pelo exato valor que o saldo do ágio relacionado ao investimento na CÁLAMO tinha naquela data: R\$ 972.017.437,44. Assim, a conta "Ágio investimento Cálamo" teve seu saldo integralmente anulado pela respectiva provisão, o que significa, nos termos das Instruções CVM nº 319 e nº 349, que não existiria parcela recuperável do ágio constituído em 18/12/2006 (data da incorporação da totalidade das ações da contribuinte CÁLAMO pela holding G&K).

A forma como foi realizada a contabilização sugere, na realidade, que não teria sido reconhecido benefício fiscal esperado. No mesmo sentido depõe a ausência de registro de conta de reserva especial de ágio na incorporação, também de acordo com a inteligência das Instruções CVM nº 319 e nº 349.

Mesmo que se releve tal fato, a análise da contabilidade conforme foi efetivamente registrada pelas empresas G&K e CÁLAMO tampouco comprova as alegações apresentadas no recurso especial.

A "Provisão Instrução CVM nº 319/349 - ágio investimento Cálamo" foi constituída, na *holding* G&K, com contrapartida devedora na conta de despesa "Provisão para Preservação de Dividendos Futuros". Tal despesa, quantificada em R\$ 972.017.437,44, era certamente indedutível, tanto por não se referir a provisão com dedutibilidade expressamente prevista quanto pela sua própria natureza, uma vez que relaciona-se ao ágio constituído em

18/12/2006, não passível de aproveitamento tributário em razão da falta de substância econômica e de substrato econômico (conforme visto no tópico anterior). A adição de seu valor na parte "A" do LALUR da *holding* K&G era, portanto, procedimento que efetivamente se impunha e que foi corretamente efetuado pela empresa.

Paralelamente, a *holding* G&K registrou a provisão na parte "B" de seu LALUR, para fins de controle. A regularidade de tal registro é questionável e sua discussão se confunde com o principal ponto de controvérsia dos presentes autos: a dedutibilidade de despesas de amortização de ágio gerado internamente. De acordo com o entendimento do Fisco (do qual compartilho, conforme expus no tópico anterior), o ágio gerado por ocasião da incorporação das ações da contribuinte pela G&K é impassível de aproveitamento tributário, seja no período de apuração encerrado em 03/11/2008 (data da cisão parcial da G&K), seja em qualquer período futuro. Assim, seria descabido o controle da provisão para futuras repercussões tributárias.

De toda forma, o registro foi feito e, com o advento da cisão parcial da G&K e da consequente absorção de fração do seu patrimônio pela controlada CÁLAMO, o saldo da provisão foi transferido para a parte "B" do LALUR da contribuinte, *"por força da sucessão universal em direitos e obrigações relativas à parcela do patrimônio vertida na cisão da G&K para a"* recorrente.

Os saldos das contas contábeis que registravam o ágio e a respectiva provisão (conta redutora) na G&K, ambos no valor de R\$ 972.017.437,44, também foram transferidos à incorporadora CÁLAMO.

Intimada pela Fiscalização a esclarecer alguns lançamentos contábeis encontrados nos livros que fornecera (Termo de Intimação Fiscal nº 07 - apresentado às fls. 262 e 263 do processo), a contribuinte informou que alguns dos questionamentos da Fiscalização referiam-se *"à amortização do ágio acima mencionado, com a correspondente reversão da provisão para preservação de dividendos futuros"* (resposta às fls. 265 a 267).

Já em manifestação de 26/08/2011 (fls. 841 a 844), a contribuinte informou que *"os lançamentos nas contas 180020 e 371006 referem-se à amortização exclusivamente contábil de ágios sobre investimentos em controladas, conforme as melhores práticas contábeis, portanto sem quaisquer efeitos fiscais"* e que *"os lançamentos na conta 364003 referem-se à reversão de provisão para preservação de dividendos futuros no mesmo montante da referida amortização exclusivamente contábil dos ágios, sem que os lançamentos tenham gerado quaisquer efeitos fiscais"*.

As informações reproduzidas permitem concluir que, pela engenharia contábil-tributária elaborada pela contribuinte, o efeito tributário pretensamente advindo da aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (base legal do art. 386 do RIR/1999) se dava exclusivamente por meio das exclusões do lucro real realizadas diretamente na parte "B" do LALUR.

Uma vez que a amortização do ágio somente gerava efeitos contábeis, não havia deduções indevidas na apuração do lucro real cujas glosas a Fiscalização pudesse ter determinado por ocasião da lavratura dos autos de infração.

Por outro lado, como a reversão da provisão do ágio também só gerava efeitos contábeis, não há que se falar na necessidade de exclusão de valores diretamente na

parte "B" do LALUR como forma de garantir a neutralidade tributária da reversão de uma provisão que não gerou efeitos tributários no momento de sua constituição. Como consequência, revela-se descabida a alegação da contribuinte de que a forma empregada na autuação implicaria em dupla tributação.

Assim, resta claro que andou bem a Fiscalização ao identificar, nos autos de infração, a infração tributária praticada pela contribuinte como "EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - EXCLUSÕES INDEVIDAS" com fundamento legal no art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e nos arts. 247 e 250 do RIR/1999.

Com base em tais considerações, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte no que diz respeito ao pedido de cancelamento dos lançamentos tributários concernentes aos anos-calendário de 2008 e 2009 por conta de uma suposta dupla tributação decorrente de erro no enquadramento legal e na descrição dos fatos caracterizadores da infração autuada.

5) Qualificação da multa de ofício

Em havendo o colegiado, por maioria (embora eu tenha restado vencido), acolhido a preliminar de nulidade do auto de infração complementar, considerou-se prejudicada a análise da qualificação da multa de ofício, tendo em vista que esta matéria constava do auto de infração complementar.

6) Imputação de responsabilidade solidária aos acionistas da contribuinte

Em havendo o colegiado, por maioria (embora eu tenha restado vencido), acolhido a preliminar de nulidade do auto de infração complementar, considerou-se prejudicada a análise da imputação de responsabilidade solidária aos acionistas da contribuinte, tendo em vista que esta matéria constava do auto de infração complementar.

7) Aplicação concomitante das multas de ofício e isolada

Chegando à parte subsidiária dos pedidos elencados pelos recorrentes, tem-se a tese apresentada pela contribuinte CÁLAMO de que a multa isolada pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício proporcional.

A recorrente alega que a cobrança simultânea das duas multas caracterizaria *bis in idem* (aplicação de duas penalidades pela mesma infração). Este entendimento inclusive seria objeto da Súmula CARF nº 105, cuja aplicação não estaria restrita a períodos anteriores a 2007.

A multa isolada a que se refere a recorrente, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, tinha a seguinte redação até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é

que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

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

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúbia interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Acrescento que não considero razoável a ilação de que possa ter sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

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

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

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (grifou-se)

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

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

8) Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, tanto a contribuinte quanto os responsáveis solidários se insurgem contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, sob o argumento de que inexistente previsão legal que a ampare.

Sobre o tema, adoto as razões de decidir do Acórdão nº 9101-00.539, proferido em 11/03/2010 por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

"De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

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

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

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

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

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

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

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43

da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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 art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

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.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8
Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 -
SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da
Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL.
OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO
DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.
DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

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

Registro ainda uma outra decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, reiterando o entendimento de que é "legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário" (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), conforme a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ

de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

O voto que conduziu a referida decisão consignou:

“[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: ‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.’ ”

Na esteira dessas bem lançadas razões de decidir, concluo que sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Nestes termos, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos especiais da contribuinte e dos responsáveis tributários quanto ao pleito, mantendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Analisadas todas as matérias que obtiveram seguimento para apreciação por esta CSRF, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos especiais interpostos pelos sujeitos passivos.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Voto vencedor quanto ao auto de infração complementar

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada.

Elaboro o presente voto vencedor relativo à **nulidade do auto de infração complementar**, tratada tanto no recurso do contribuinte (Cálamo) quanto no recurso especial dos responsáveis (Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum).

O Ilustre Relator, em muito bem fundamentado voto, entendeu pela regularidade do lançamento complementar, no qual foi formalizada a exigência de multa qualificada e imputada a responsabilidade solidária. Com a devida vênia, ousou discordar do Relator, tendo sido acompanhada pela maioria do Colegiado.

Com efeito, o artigo 146, do CTN, impede seja alterado critério jurídico do lançamento:

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 respeito do artigo 146, são as considerações de Hugo de Brito Machado:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada 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” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

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

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Nesse contexto, apura-se que tampouco os artigos 145 e 149 legitimam a alteração de critério jurídico pela autoridade administrativa.

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa, tratando da possibilidade de lançamento complementar. A despeito de tal previsão, não se admite a alteração do critério jurídico do lançamento anterior, em respeito ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada ([Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3o](#), com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

O dispositivo do Decreto nº 7.574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico de lançamento anterior, por eventual erro de direito:

(...) 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 inexiste 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. Consectariamente, 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.

(Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

Em sentido similar, decidiu esta Turma da CSRF pela impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento (acórdãos nº **9101-003.157** e **9101-002.961**), como também outros Colegiados deste Conselho (acórdão nº **1402-002.603**).

Assim, lançamento complementar que modifica critério jurídico do Auto de Infração anteriormente lavrado, como no caso destes autos, é nulo, por ofensa direta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Diante disso, voto por **dar provimento ao recurso especial** do contribuinte e ao recurso dos responsáveis quanto à **nulidade do lançamento complementar**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa