



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

Processo n° 10980.726765/2011-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.630 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria IRPJ e CSLL - ÁGIO INTRAGRUPO
Recorrente BOTICÁRIO FRANCHISING S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA - ÁGIO - PRAZO QUE SE INICIA DO FATO GERADOR E NÃO DOS ATOS QUE CONTRIBUÍRAM PARA A SUA OCORRÊNCIA - A jurisprudência deste Conselho é uníssona a afirmar que a decadência ocorre quanto ao fato-signo presuntivo de riqueza, ensejador da obrigação tributária, e não dos atos/fatos pretéritos, de efeitos prospectivos, que apenas contribuem para a materialização da hipótese de incidência.

NULIDADE. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.

A vedação à modificação dos critérios jurídicos anteriormente adotados pela autoridade administrativa aplica-se apenas a lançamento fiscal efetuado contra um mesmo sujeito passivo.

TRIBUTAÇÃO DE RECEITA DE REVERSÃO DA PROVISÃO PREVISTA NA INSTRUÇÃO CVM 349 - IMPOSSIBILIDADE

A constituição e respectiva reversão das provisões preconizadas pela Instrução CVM 349, quando devidamente registradas em conta de despesas e resultado, respectivamente, não tem efeitos tributários. A exigência do IR da CSLL sobre tais receitas culminaria com a tributação de patrimônio e não renda/lucro.

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS - ILIQUIDEZ DO CRÉDITO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Se, a despeito da fiscalização apontar como medidas reparadoras decorrentes do auto de infração a glosa de exclusões pretensamente ilícitas, mas aponta como real irregularidade a glosa de despesas com amortização de ágio, há que se reconhecer a necessidade de cancelamento da exigência, seja por erro de identificação da matéria tributável, seja por tornar ilíquido o crédito apurado.

GLOSA DE EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. ÁGIO CONTROLADO APENAS NA PARTE B DO LALUR.

Está correta a glosa de exclusão de amortização de ágio no Lalur controlada apenas na parte "B" deste Livro, quando o ágio é inoponível ao Fisco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Está correta a qualificação da multa de ofício quando constatada fraude e sonegação em operações societárias visando à constituição de ágio interno.

SOLIDARIEDADE.

São solidariamente responsáveis os dirigentes por atos praticados com infração à lei e por fatos geradores em que tenham interesse direto e comum com o contribuinte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É legal a cobrança de juros sobre multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade, suscitada em relação ao ágio formado em 2006 e, por unanimidade, em acolher a prejudicial de mérito relativa à glosa das exclusões realizadas pelo contribuinte a título reversão de provisões, nos termos do relatório e voto do relator; e, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto as parcelas de despesas com amortização do ágio não aproveitado pela G&K, glosadas como "exclusão indevida do lucro real", vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias; por maioria de votos em negar provimento, quanto à aplicação da multa qualificada e à manutenção da responsabilidade solidária dos sujeitos passivos arrolados, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias; e por unanimidade de votos, em cancelar a multa isolada de estimativas, nos termos do voto divergente, votando os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias pelas conclusões e, por maioria, em manter a incidência de juros sobre a multa, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias, que davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator Designado

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

Relatório

Cuida-se de autos de infração lavrados em desfavor da empresa Boticário Franchising S/A a fim de exigir o IPRJ e CSLL nos anos de 2006 a 2008, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e multa de ofício qualificada em 150%.

No caso, a verificação fiscal constatou a exclusão do lucro líquido, pelo recorrente, de reversões de provisões constituídas para suportar despesas com amortização de ágio criado, alegadamente, de forma fictícia, através de operações societárias incorridas em dois períodos distintos: 2003 e 2006.

Tendo em conta que este processo já foi objeto de relato anterior neste Conselho, por ocasião da prolação do acórdão de recurso voluntário de nº 1101001.038, da lavra da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária (proferido na sessão de 12 de fevereiro de 2014), no qual a Conselheira Edeli Pereira Bessa resumiu de forma sucinta, mas completa, os fatos deste feito, tomo a liberdade adotá-lo e reproduzi-lo a seguir para, ao final, completá-lo:

O BOTICÁRIO FRANCHISING S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/ PR que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 23/12/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 148.012.675,66.

A primeira operação descrita no Termo de Encerramento de Ação Fiscal às fls. 1364/1427 ensejou exclusões indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ao longo dos anos-calendário 2006 a 2009, à razão de R\$ 419.477,25 ao mês até outubro/2009, sob o histórico “Provisão p/ Realização de Ágio”, em virtude de valores incorporados ao patrimônio da empresa O Boticário Franchising S.A. quando da cisão da empresa Boticário Participações Ltda em 01/11/2004, no montante de R\$ 25.168.634,90.

A contribuinte esclareceu, durante o procedimento fiscal, que o valor de R\$ 25.168.634,90 tem origem na aquisição, pela empresa Boticário Participações Ltda, de 58.103.998 ações representativas do capital da O Boticário Franchising S.A., (“Investimento”) pelo valor de R\$ 106.626.761,00, conforme “CONTRATO DE CONSTITUIÇÃO DE BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA” em anexo. Na ocasião, o valor do patrimônio líquido de Boticário Franchising S.A. era de R\$ 81.458.128,90, conforme demonstrado pelo balancete encaminhado. Ao ser realizada a primeira equivalência patrimonial, conforme rito previsto no Art. 385 do Regulamento

do Imposto de Renda, apurou-se o ágio de R\$ 25.168.634,90, já que se constatou diferença entre o valor de aquisição do investimento e o seu respectivo valor patrimonial contábil. Referido ágio está sustentado economicamente na perspectiva de rentabilidade futura da empresa, conforme “LAUDO DE AVALIAÇÃO ECONÔMICA” em anexo, emitido por peritos independentes.

A autoridade fiscal observa que não houve pagamento relativo ao ágio nesta operação (se houve, este não foi comprovado), embora a contribuinte tenha sido intimada a demonstrá-lo.

Relata que a Boticário Participações Ltda foi constituída em 08/12/2003 com cotas da atuada e Aerofarma Perfumarias Ltda, acompanhadas do ágio referido e do ágio referente à Aerofarma Perfumarias Ltda. Aduz que em 01/11/2004 verifica-se a cisão total da Boticário Participações Ltda, com o retorno do patrimônio às empresas de origem, acompanhado do ágio referido, que começa a ser amortizado pelas empresas cindendas em novembro/2004. Ressalta que os sócios de todas as empresas envolvidas são os mesmos, Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, e que não houve transferência de recursos financeiros (pagamento ou recebimento) em nenhuma dessas operações.

Além dessa operação, em 15/12/2006, quando a atuada tornou-se subsidiária integral de G&K Holding S/A, tendo em conta laudo que atribuiu à atuada o valor de mercado de R\$ 605.537 mil, a controladora registrou em seu Ativo Permanente o investimento na atuada de R\$ 53.858.131,43 e o ágio de R\$ 551.741.868,57. Posteriormente, em 03/11/2008, os acionistas da G&K Holding S/A decidiram cindi-la, vertendo para a atuada o investimento então avaliado em R\$ 91.893.855,00, acrescido de ágio no valor de R\$ 541.813.468,64 (inferior ao original em razão de amortizações em 2007 e 2008 e da parcela remanescente na cisão equivalente a 1%), anulado pela provisão estipulada na Instrução CVM nº 319/349. Em decorrência, foram redistribuídas aos sócios da G&K Holding S/A 19.800.000 ações ordinárias nominativas, no montante de R\$ 19.800.000,00, que correspondem a 99% do capital da ex-controlada, cujo valor total era de R\$ 20.000.000,00.

A partir de novembro/2008 (embora no primeiro mês apenas com efeitos em dezembro/2008) a contribuinte passou a excluir do lucro real e da base de cálculo da CSLL amortizações mensais do referido ágio no valor de R\$ 9.030.224,48, bem como parcelas complementares mensais no valor de R\$ 74.258,94, correspondentes ao ágio originalmente amortizado por G&K Holding S/A. O procedimento fiscal teve em conta as amortizações promovidas até dezembro/2009.

Em abril/2009 a contribuinte deixou de promover a amortização contábil de ambos os ágios, registrando apenas as correspondentes exclusões, e justificou a alteração de seu

procedimento no CPC nº04, emitido em decorrência da Lei nº 11.638, de 2007.

A Fiscalização ressalta que segundo referido pronunciamento contábil, se o ágio tiver por base a expectativa de rentabilidade futura e for gerado internamente, não deve ser reconhecido sequer como ativo. Observa, ainda, que a provisão que anulou a amortização contábil do ágio deveria ter sido adicionada ao lucro tributável, mas a contribuinte assim não procedeu, ensejando a redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Acrescenta que o tratamento contábil determinado pela CVM nos casos de ágio interno é de que ele seja totalmente baixado do ativo da incorporadora em respeito à doutrina contábil, a qual rejeita o reconhecimento de um ágio formado internamente. As instruções CVM nº 319/1999 e 349/2001 foram editadas antes da alteração das regras contábeis internacionais, e tinham como objetivo justamente impedir que o lucro líquido fosse diminuído por uma “despesa” que não existia (uma vez que não houve pagamento/desembolso) como é o caso do ágio interno, prejudicando, desta maneira, os acionistas minoritários. Na seqüência, cita o parecer dos professores Eliseu Martins e Jorge Vieira da Costa Junior (“A Incorporação Reversa com ágio gerado internamente: Conseqüências da Elisã Fiscal sobre a Contabilidade”).

Destaca que o ágio, sob a ótica da legislação tributária, somente será dedutível na apuração do lucro real se originado de uma contraprestação de receita para quem vende e de um desembolso (custo) para quem compra. Os pressupostos do ágio são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico. Tanto no caso do ágio referente à Boticário Participações Ltda, quanto no caso do ágio referente à G&K, restam prejudicados ambos os pressupostos. E, embora no caso das operações realizadas pela G&K, envolvendo a autuada e também outras empresas do grupo, do total de R\$ 1.776.161.561,96 registrado como ágio, houve desembolso de apenas R\$ 45.386.382,00 pagos pelo investidor externo (IGP Fundo de Investimento em Participações). O restante não foi objeto de nenhum pagamento por parte de qualquer dos sócios, de modo que o custo de aquisição foi o valor do patrimônio aumentado e entregue aos titulares das ações incorporadas.

Mais à frente observa que o IGP Fundo de Investimento em Participações, ao adquirir participação na G&K pagando por ela R\$ 50 milhões – dos quais um ágio de R\$ 45.386.382,00, adquirirá o direito de amortizar o ágio pago. Já a G&K não tem este direito apenas a partir de laudos de avaliação e tendo como custo tão somente o preço cobrado pela empresa que os elaborou, elevando os investimentos em suas quatro controladas, repentinamente, de R\$ 249.984.438,04 para R\$ 2.026.146.000,00.

*Ressalta que a G&K, embora seja uma sociedade devidamente constituída e ainda ativa, funcionou como uma espécie de empresa veículo e que a **OBF**, assim como as outras três investidas acima citadas, recebeu de volta da investidora **seu próprio patrimônio** (na verdade, **99% dele**, uma vez que 1% de seus respectivos patrimônios líquidos permaneceram na **G&K**), devidamente **acrescidos do “ágio” produzido na operação anterior de incorporação de ações**. Desta forma, nenhuma alteração substancial ocorreu quanto à efetiva titularidade patrimonial das ações nessa operação.*

Transcrevendo os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, diz que as reestruturações em tela foram realizadas com o intuito de se adequarem ao disposto na referida lei, dada a possibilidade de amortização ali prevista a partir de incorporação, fusão ou cisão. Contudo, embora conste na exposição de motivos de ambas reestruturações outros argumentos, o fato é que o resultado delas foi inócuo sob qualquer ponto de vista, exceto o tributário, ou seja, o único intuito foi a economia fiscal. Efetivamente, o que houve na OBF foi a contabilização do “ágio de si mesma”, abordado no OfícioCircular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14/02/2007 (cuja edição em 2007 não significa que os fatos ocorridos antes de sua edição seja legais ou possuam substância econômica). Cita também lições de Marco Aurélio Greco, observando mais à frente que os casos aqui tratados são situações diversas da ali abordada, onde o ágio havia sido realmente pago por alguém que adquiriu de outrem determinada participação societária.

Reitera que o ágio admitido pela Contabilidade é aquele resultante de uma transação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas. E acrescenta que se contabilmente o ágio interno não é aceito, não deve ser aceito também para efeitos tributários, pois se o intangível gerado internamente não é Ativo para a Contabilidade, o lucro líquido, do qual se parte para se chegar ao lucro real, não pode estar reduzido por encargo que nada mais é do que a alocação, pro rata temporis, de um “ativo” inexistente. As despesas também inexistentes são, assim indedutíveis, até porque a legislação fiscal somente admite a dedução de despesas necessárias, usuais e normais, na forma do art. 299 do RIR/99.

Descreve as glosas promovidas nos períodos fiscalizados, das quais também decorrem recolhimentos estimados inferiores aos devidos, submetidos à aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, já com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Abordando a conduta da fiscalizada, e reportando-se à doutrina de Marco Aurélio Greco, destaca a necessidade de análise do conjunto as etapas ou negócios como um todo, observa que uma operação estruturada como esta em exame indica que o fim (a redução de tributos) é definido antes dos meios (assembléias, alterações contratuais, laudos, protocolos e justificação, etc.).

Reportando-se a excertos do Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações para conversão da fiscalizada em subsidiária integral da G&K Holding S/A, diz ser notório que o Grupo O Boticário buscou desviar o foco da operação apontando como finalidade “uma melhor conformação das estruturas de capital e patrimonial” ao concentrar o controle dos diversos segmentos de negócio numa única empresa (holding), procurando não chamar muita atenção para o estratosférico ágio de R\$ 1,776 bilhão que estava sendo gerado.

Depois, desfez esta mesma estrutura, antes justificada pelo Grupo como de vital importância, com a cisão parcial da holding, sob uma nova alegação (aliás, há sempre uma justificativa para cada etapa) – “permitir a separação dos acionistas da holding G&K, de acordo com os seus interesses empresariais, notadamente viabilizando a segregação da participação do acionista VOTORANTIM apenas nas operações das companhias OBF e CÁLAMO” – conforme encontramos no Protocolo e Justificação no Anexo I à ata da AGE da G&K de 03/11/2008.

Prossegue abordando características das operações realizadas, mencionando o risco de questionamento das operações pelo Fisco Federal e classifica de estranha a coincidência de uma companhia assim avaliada não possuir lastro patrimonial que viesse a garantir um possível lançamento tributário do referido Fisco, em momento futuro. Observa, então, que no período auditado, de 2006 a 2009, a OBF obteve um resultado positivo de R\$ 315.226.018,39, tendo distribuído aos seus acionistas, a título de dividendos e juros sobre capital próprio – JCP, a fabulosa soma de R\$ 261.169.191,09.

Discorre sobre a administração dos negócios atribuída desde 30/04/2005 aos beneficiários de 88,33% dos lucros distribuídos (Miguel Gellert Krisgner e Artur Noemio Grynbaum) e assevera que:

122. A concatenação dos fatos acima relatados expõe o lado oculto do planejamento abusivo minuciosamente arquitetado para dar uma aparência legal a todos os atos praticados, desviando da incidência tributária um enorme volume de recursos, os quais, em sua quase totalidade, sequer permaneceram na empresa mas foram, sim, diretamente para o patrimônio pessoal dos administradores/acionistas supracitados. A verdade cristalina é que, mais algum tempo e a decadência se incumbiria de sepultar qualquer possibilidade de tais tributos serem lançados. Aliás, a garantia da realização do crédito tributário ora constituído somente existe em função da responsabilidade solidária dos referidos administradores/acionistas no pólo passivo (a ser discutida em outro item), já que a fiscalizada não dispõe de bens suficientes arrolados, pelos motivos claramente apresentados.

Afirma flagrante a ação dolosa dos administradores para obterem para a empresa – e, em última análise, para si próprios – o maior benefício possível às custas do erário público, estando, assim, presente o dolo previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, a ensejar a qualificação da penalidade. E, quanto à responsabilidade dos administradores, depois de discorrer sobre o art. 124 do CTN, conclui que os números aqui apresentados, por si só, constituem uma prova irrefutável do interesse comum dos mencionados acionistas no resultado de todas as reestruturações societárias, em última análise, por eles próprios deliberadas.

Adicionalmente aduz que o art. 135, inciso III do CTN, também impõe aos diretores e gerentes da pessoa jurídica a responsabilidade pelo crédito tributário nos casos de infração de lei, aqui presente em razão do intuito doloso, embutido no seu planejamento e execução, de uma redução indevida de tributos, pela ausência de substância econômica ou propósito negocial, em que a economia de tributo é a única ou principal motivação, o que caracteriza uma evasão fiscal. Cita também o art. 187 da Lei nº 10.406/2002 e o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 acerca da natureza da responsabilidade tributária dos administradores, e finaliza imputando responsabilidade solidária, com base nos arts. 124, I e 135, III do CTN aos acionistas majoritários e administradores da pessoa jurídica Miguel Geller Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, lavrando os correspondentes Termos de Declaração de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1299/1305).

A pessoa jurídica impugnou a exigência inicialmente discorrendo sobre as operações realizadas na reestruturação societária de 2006, alegando que a apuração do ágio é uma consequência do processo desenvolvido, e abordando a atuação do IGP – Fundo de Investimento em Participações nestas operações, bem como o incremento do desempenho empresarial do grupo em 2007 e 2008, seguindo-se a transferência das quotas do Fundo IGP para a Votorantim Asset Management DTVM Ltda, e posteriores divergências na condução da gestão estratégica das operações do grupo, o que ensejou a cisão parcial seletiva da holding GK. Abordou também a efetiva implementação do plano de expansão do grupo, a evidenciar que a cisão parcial e seletiva da G&K foi norteada por razões empresariais sólidas, reputando infundadas as alegações das autoridades fiscais para glosar os encargos de amortização de ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

Arguiu a decadência do direito de o Fisco questionar, em 23/12/2011, o ágio apurado em 2006, bem como mudança de critério jurídico em face de lançamentos anteriores contra outras empresas do Grupo, pelos mesmos agentes fiscais, mas sem qualificação da penalidade. Discordou da classificação do ágio como interno, na medida em que a operação de incorporação de ações viabilizou o ingresso do IGP como novo acionista do grupo, envolvendo legítima negociação entre as partes.

Abordou as manifestações da CVM e o tratamento contábil da matéria, discordou da classificação da G&K como empresa veículo, e defendeu a exclusão das provisões constituídas com base nas Instruções CVM 319 e 349. Subsidiariamente defendeu a amortização do ágio independentemente da caracterização que possa lhe ser atribuída pela ciência contábil, opõe-se à aplicação do Ofício Circular CVM/SNS/SEP nº 01/2007 e do parecer de autoria de Eliseu Martins, mormente tendo em conta a inexistência de empresa veículo neste caso.

Discorreu sobre o negócio jurídico de incorporação de ações e a contraprestação nele existente, discordou da necessidade de pagamento para formação do ágio e da existência de restrições a negócios entre partes relacionadas. Defendeu a isonomia com tratamento fiscal do deságio, asseverou que o lançamento é contrário à Lei nº 9.532/97, opôs-se à aplicação do art. 299 do RIR/99, e afirmou a legalidade de sua conduta, apontando “omissões” dos agentes fiscais acerca de aspectos fáticos das operações. Negou a existência de abuso de direito, bem como de dolo e fraude, e apontou a inexistência de previsão legal para adição, na base de cálculo da CSL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização.

Invocou a aplicação do art. 112 do CTN no âmbito de planejamentos tributários, opondo-se à aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, e afirmou a ilegalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

No que tange às operações no ano-calendário 2003, discorreu sobre a constituição da Boticário Participações Ltda e os demais fatos que se seguiram, reafirmando a decadência do direito de o Fisco questionar aquelas operações em 23/12/2011, e apontando a ausência de fundamentos para qualificação da penalidade. Arguiu também a decadência do direito de o Fisco lançar multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas até novembro/2006.

No mérito, defendeu que a dedutibilidade das amortizações não está condicionada a pagamento em dinheiro, que houve efetiva alienação das ações da pessoa física para a pessoa jurídica e desta operação decorre o ágio formado, e que na cisão também não é necessária a circulação financeira do dinheiro.

Artur Noemio Grynbaum e Miguel Gellert Krigsner também impugnam a exigência, reiterando as alegações apresentadas pela pessoa jurídica autuada e opondo-se à imputação de responsabilidade em razão da ausência de motivação e fundamentação quanto à suposta ilicitude dos atos praticados em 2003 e 2006. Discordam da caracterização do interesse comum com base no seu direito de receber dividendos e juros sobre o capital próprio, bem como da atribuição de sujeição passiva com base no art. 124 do CTN. Negam a existência de qualquer ilegalidade ou abuso de direito que possa ensejar a aplicação do art. 135, III do CTN.

A Turma julgadora rejeitou os argumentos deduzidos nas impugnações em acórdão assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário:

2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE.

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

NULIDADE. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.

A vedação à modificação dos critérios jurídicos anteriormente adotados pela autoridade administrativa aplica-se apenas a lançamento fiscal efetuado contra um mesmo sujeito passivo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário:

2006, 2007, 2008, 2009

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

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

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

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais lucros futuros, pois as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo,

já que a investidora por eles pagou antecipadamente, devendo baixar o ágio contra esses valores.

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário:

2006, 2007, 2008, 2009

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

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

DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

É incabível a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN para a multa de lançamento de ofício exigida isoladamente, porquanto inexistente nos autos comprovação de que tenha a interessada efetuado qualquer antecipação a título de multa de ofício isolada cujo pagamento estivesse sujeito à homologação da autoridade administrativa.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à

contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois ela estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrup, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

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

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

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

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

DECORRÊNCIA. CSLL.

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

Concluído o julgamento, os autos foram encaminhados à Agência de São José dos Pinhais/PR, e em 22/03/2012 foi lavrada intimação para cientificar a pessoa jurídica atuada da decisão em referência (fl. 4089/4093). Consoante fls. 4094/4095, os documentos para ciência foram disponibilizadas na caixa postal eletrônica da contribuinte em 22/03/2012, verificando-se a ciência por decurso de prazo em 06/04/2012, muito embora a pessoa jurídica tenha aberto os mencionados documentos em 26/03/2012.

Em 04/05/2012 a pessoa jurídica atuada interpôs recurso voluntário tempestivamente (fls. 4114/4254), estruturado sob o seguinte sumário:

PARTE A

DO ÁGIO APURADO NA OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES EM 2006

A.1 DAS RAZÕES EMPRESARIAIS QUE ENSEJARAM A APURAÇÃO DO ÁGIO E SUA AMORTIZAÇÃO PELA RECORRENTE: Neste tópico a Recorrente comprova que a

apuração e amortização do ágio foi motivada por uma ampla reestruturação societária do grupo Boticário com propósitos negociais legítimos e verdadeiros, com suficiente motivação extratributária 8

A.2 DAS INFUNDADAS ALEGAÇÕES DAS AUTORIDADES FISCAIS PARA GLOSAREM OS ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSL: Síntese das razões contidas no Termo de Verificação Fiscal

..... 21

A.3 – DO ACÓRDÃO PROFERIDO PELA 1ª TURMA DA DRJ EM CURITIBA: Síntese do acórdão de primeira instância

.....24

A.4 DAS QUESTÕES SUPERADAS TACITAMENTE PELO ACÓRDÃO RECORRIDO E QUE DEIXARAM DE INTEGRAR O LANÇAMENTO POR NÃO SE TRATAR MAIS DE MATÉRIA LITIGIOSA: Neste tópico a Recorrente demonstra que uma série de acusações contidas no Termo de Verificação Fiscal foram afastadas tacitamente pelo acórdão recorrido por absoluta ausência de manifestação a respeito

..... 25

A.5 DAS PRELIMINARES:

A.5.1 Da decadência do direito do Fisco questionar o ato societário que ensejou a apuração do ágio em 2006 (incorporação de ações) e sua respectiva dedução subsequente, mediante auto de infração lavrado somente em 23/12/11: Em sede de preliminar, a Recorrente demonstra a decadência/preclusão do direito do Fisco questionar o ato societário que ensejou a apuração do ágio em 18/12/2006, portanto quando já transcorridos 5 (cinco) anos em relação ao auto de infração lavrado em 23/12/11

..... 29

A.5.2 Da nulidade do lançamento referente à multa qualificada de 150% por violação ao art. 146 do CTN: Neste tópico a Recorrente demonstra que houve nova interpretação dos fatos e da legislação, com vistas à subsunção desses mesmos fatos a normas distintas daquelas aplicadas nos lançamentos efetuados contra outras empresas do grupo da Recorrente (Embralog e Cálamo), violando-se o art. 146 do CTN

..... 34

A.6 DA QUESTÃO PREJUDICIAL AO MÉRITO NÃO ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO: O acórdão recorrido não analisou questão fundamental prejudicial ao mérito, qual seja, a impossibilidade de tributação da receita de reversão da provisão constituída com base, a qual foi adicionada ao lucro real e base de cálculo da CSL quando de sua constituição

..... 39

A.7 DA QUESTÃO PREJUDICIAL AO MÉRITO OBJETO DO ACÓRDÃO RECORRIDO, QUE APRESENTOU MERA REPRODUÇÃO DAS RAZÕES CONTIDAS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL: Neste tópico a Recorrente demonstra que a figura do "ágio interno" é incompatível com a essência empresarial e econômica da reorganização societária ocorrida e que a operação de incorporação de ações não pode ser considerada isoladamente, mas sim como uma das etapas de um legítimo movimento de reestruturação muito mais abrangente, envolvendo terceiros independentes em uma única transação 41

A.8 DO DIREITO QUE AMPARA A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PELA RECORRENTE, INDEPENDENTEMENTE DA CARACTERIZAÇÃO QUE POSSA LHE SER ATRIBUÍDA PELA CIÊNCIA CONTÁBIL: "ÁGIO INTERNO": Neste tópico a Recorrente demonstra a total distinção entre os objetivos e campos de atuação da Ciência Contábil e do Direito Tributário para o tratamento do ágio, evidenciando que as normas tributárias amparam a conduta da Recorrente 46

A.9 DAS EQUIVOCADAS CONSIDERAÇÕES FEITAS PELO ACÓRDÃO RECORRIDO QUANTO ÀS DIVERSAS FORMAS DE AQUISIÇÃO DE BENS REGULADAS PELO DIREITO: Neste tópico a Recorrente demonstra que na incorporação de ações ocorre a efetiva aquisição das ações incorporadas pela incorporadora, sem que seja necessário um "pagamento" no sentido de desembolso de recursos, devendo o custo de aquisição ser desdobrado em ágio ou deságio 58

A.10 ISONOMIA COM O TRATAMENTO FISCAL DO DESÁGIO: E SE FOSSE APURADO UM DESÁGIO NA OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES, ESTE SERIA ISENTADO DE TRIBUTAÇÃO POR SER CONSIDERADO UM "DES"ÁGIO INTERNO"?: Neste tópico é demonstrado que a própria Receita Federal do Brasil entende ser tributável o "des"ágio interno", não podendo deixar de admitir a dedução do suposto "ágio interno" 68

A.11 DO LANÇAMENTO MANIFESTAMENTE CONTRÁRIO À LEI: VIOLAÇÃO AO ARTS. 142 DO CTN E 8º, "B" DA LEI Nº 9.532/97: Neste tópico a Recorrente demonstra que a suposta figura do "ágio de si mesmo" é amparada pelo Direito Tributário (art. 8º, "b" da Lei nº 9.532/97).....70

A.12 DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSL, DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO NOS TERMOS DO ART. 299 DO RIR/99: Não há previsão legal determinando a adição da despesa correspondente à amortização do ágio na base de cálculo da CSL 72

A.13 DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA AO CASO CONCRETO: Neste tópico a Recorrente demonstra que não houve dolo ou fraude para a qualificação da multa de ofício 76

A.14 DO CANCELAMENTO DA MULTA QUALIFICADA POR APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN: Neste tópico a Recorrente demonstra a necessidade de aplicação do art. 112 do CTN ao caso concreto 85

A.15 DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA: DUPLA PENALIDADE SOBRE A MESMA SUPOSTA INFRAÇÃO: Neste tópico a Recorrente demonstra a impossibilidade de aplicação de multa isolada concomitante com a multa de ofício 89

A.16 DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO 92

PARTE B DO ÁGIO APURADO NA OPERAÇÃO DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL DA BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA. EM 2003.

B.1. DOS FATOS: Neste tópico a Recorrente faz uma breve demonstração da forma como foi apurado o ágio na operação de integralização de capital da Boticário Participações em 2003 93

B.2. DAS PRELIMINARES:

B.2.1 Da decadência do direito do Fisco questionar o ato societário que ensejou a apuração do ágio em 2003 (integralização de capital na empresa BP) e sua respectiva amortização subsequente, mediante auto de infração lavrado somente em 23/11/11: Em sede de preliminar, a Recorrente demonstra a decadência/preclusão do direito do Fisco questionar o ato societário que ensejou a apuração do ágio em 08/12/2003, portanto quando já transcorridos 5 (cinco) anos em relação ao auto de infração lavrado em 23/12/11 99

B.2.2 Da não aplicação da multa qualificada por falta de motivação e fundamentação pelas autoridades fiscais: Neste tópico a Recorrente demonstra que as autoridades fiscais não fundamentaram, em nenhum momento do TVF, as razões pelas quais deveria ser aplicada a multa qualificada sobre os valores supostamente devidos 101

B.2.3. Da decadência do direito do Fisco questionar o não recolhimento das supostas estimativas mensais de IRPJ e CSL no período de janeiro a novembro de 2006: Neste tópico a Recorrente demonstra a decadência do direito do Fisco

questionar supostos valores devidos a título de estimativas do IRPJ e da CSL no período em questão, portanto quando já transcorridos 5 (cinco) anos em relação ao auto de infração lavrado em 23/12/11 105

B.2.4 Da decadência do direito do Fisco lançar multa isolada sobre supostas estimativas mensais do período de janeiro a novembro de 2006: Neste tópico a Recorrente demonstrada a decadência do direito do Fisco lançar multa isolada sobre supostos valores devidos a título de estimativas do IRPJ e da CSL no período em questão, portanto quando já transcorridos 5 (cinco) anos em relação ao auto de infração lavrado em 23/1/11 107

B.3 DAS INFUNDADAS RAZÕES DO ACÓRDÃO RECORRIDO PARA JUSTIFICAR A IMPOSSIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO DECORRENTE DA OPERAÇÃO DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL NA BP: Neste tópico a Recorrente demonstra que as alegações do acórdão recorrido para sustentar a inexistência do ágio em questão são infundadas 109

Finaliza com o seguinte pedido:

Diante de todo o exposto, protestando desde logo provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requer a Recorrente seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando-se o acórdão recorrido para que sejam acolhidas as razões de fato e de direito anteriormente aduzidas, com a declaração da improcedência integral das presentes autuações, extinguindo-se, por consequência, os supostos créditos tributários de IRPJ e de CSL relativos aos anos calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, tanto em relação ao ágio apurado em 2006 (Parte A deste recurso) como em relação ao ágio apurado em 2003 (Parte B deste recurso), arquivando-se o respectivo processo administrativo.

Caso assim não seja entendido, requer-se, subsidiariamente, seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, para o acolhimento dos pedidos a seguir, de forma isolada ou cumulada entre si, conforme o caso e em benefício da maior redução possível do valor do auto de infração:

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

(ii) o cancelamento da multa qualificada por afronta ao art. 146 do CTN, uma vez que restou configurada modificação dos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento;

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

(iv) seja reconhecida a decadência/preclusão do direito do Fisco questionar a legalidade do ágio apurado em 2003 (integralização de capital na empresa BP) e sua respectiva amortização no período de 2006 a 2009 (cisão total da BP com incorporação parcial do patrimônio pela Recorrente), uma vez que já transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que ensejou a apuração do ágio e a lavratura do auto de infração;

(v) o cancelamento da multa qualificada aplicada para o ágio decorrente da operação de integralização de capital na BP, por completa ausência de motivação e fundamentação pelas autoridades fiscais;

(vi) o reconhecimento da decadência em relação as estimativas mensais de IRPJ e da CSL no período de janeiro a novembro de 2006 para ágio apurado em 2003 (integralização de capital na empresa BP), uma vez que já transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre o fato gerador e a lavratura do auto de infração;

(vii) o reconhecimento da decadência da multa isolada aplicada sobre as estimativas mensais do período de janeiro a novembro de 2006, uma vez que já transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre o fato gerador e a lavratura do auto de infração;

(viii) o cancelamento do lançamento em relação à CSL, uma vez que não há previsão legal que determine que os encargos com amortização do ágio ou mesmo as despesas não dedutíveis para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ), deverão ser adicionados à base de cálculo da CSL;

(ix) o cancelamento da multa isolada aplicada concomitante com a multa de ofício, por configurar dupla penalidade sobre a mesma suposta infração cometida pela Recorrente;

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

Artur Noemio Grynbaum e Miguel Gellert Krigsner foram cientificados da decisão em 10/04/2012 (fl. 4098/4105) e apresentaram recursos voluntários tempestivamente em 04/05/2012 (fls. 4255/4293 e 4294/4332), com idêntico teor.

Os recorrentes apresentam alegações semelhantes às apresentadas pela pessoa jurídica autuada, apontando as questões superadas tacitamente pelo acórdão recorrido e que deixaram de integrar o lançamento por não se tratar mais de matéria litigiosa, para vincular a imputação de responsabilidade

apenas à sua participação direta nas operações, ao benefício auferido com a distribuição de lucros e dividendos e à violação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e 10 da Lei nº 9.718/98, esta última para justificar a aplicação do art. 135, III do CTN.

Em preliminar, afirmam a ausência de responsabilidade tributária do recorrente pelos supostos créditos tributários associados ao ágio apurado na integralização de capital na BP por falta de motivação e fundamentação, na medida em que as operações de ambos os ágios são distintas e a acusação fiscal somente contém elementos vinculados à operação de 2006.

Manifestam-se contrariamente à analogia, destacam que fraude e dolo não se presumem, e acrescentam que também o acórdão recorrido silenciou quanto à questão.

Assim como alegou a pessoa jurídica autuada, afirmam a nulidade do lançamento por violação ao art. 146 do CTN, em razão da anterior lavratura de lançamentos contra Embralog e Cálamo, pelas mesmas razões e pelos mesmos Agentes Fiscais, mas sem a qualificação da penalidade e sem a imputação de responsabilidade aos recorrentes.

No mérito, inicialmente negam a existência de dolo e fraude, e destacam que a responsabilidade solidária está justificada pela fórmula: montante do ágio + condição de acionista + dividendos e juros sobre capital próprio recebidos = dolo, sem se vincular ao que denominam elementos clássicos aptos a caracterizar a vontade exclusiva de suprimir ou reduzir tributos de forma legal. Quanto ao recebimento de lucros e juros sobre o capital próprio, diz tratar-se apenas do exercício de um direito previsto na legislação societária e tributária, mormente tendo em conta que não houve provas convincentes acerca de condutas dolosas e fraudulentas.

A Fiscalização afirma que a “concatenação dos fatos” teria exposto o lado oculto do suposto planejamento abusivo que teria sido arquitetado para dar uma aparência legal a todos os atos praticados, mas o que ocorreu foi uma reorganização empresarial legítima, consistente no tempo, sem qualquer contradição entre os respectivos eventos que a suportaram. Destacam a presença de investidor externo, e reiteram o silêncio do acórdão recorrido acerca da defesa contra a caracterização de “step transactions” para afirmar que houve concordância com estas alegações.

Arguem a total inaplicabilidade do art. 124, I do CTN ao caso concreto, na medida em que o interesse comum foi vinculado ao recebimento de dividendos e juros sobre o capital próprio, argumento incoerente com a possibilidade de apuração de prejuízos pela pessoa jurídica, a evidenciar presunção de solidariedade. Asseveram que o interesse comum somente estará presente quando duas ou mais pessoas pratiquem conjuntamente um determinado fato gerador e sejam, todas elas, sujeitos passivos do mesmo tributo.

Afirmam, também, a ausência de responsabilidade prevista no artigo 135, III do CTN, vez que o dolo decorrente das denominadas “step transactios” é questão superada pelo acórdão recorrido, o qual também deixou de apreciar a acusação de abuso de direito, também invocada para firmar violação de lei. Concluem que há incertezas quanto ao dispositivo que teria sido violado, em razão da indicação de outros dispositivos na decisão recorrida, o que evidenciaria a ausência de comprovação das condições para aplicação do art. 135, III do CTN.

De toda sorte, defendem a inaplicabilidade do referido dispositivo com fundamento nas razões de decidir do acórdão recorrido, vez que a conduta supostamente contrária às leis tributárias teria sido da pessoa jurídica autuada, e ainda com fundamento em justificativas de natureza contábil. Ademais, as infrações de lei citadas no mencionado dispositivo seriam aquelas típicas do direito societário e capazes de gerar a responsabilidade do administrador em razão da prática de atos contrários ao interesse da sociedade.

Ao final, afirmam a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, e pedem sua exclusão da qualidade de responsável tributário solidário ou, subsidiariamente, a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos recursos voluntários (fls. 4335/4419) nas quais destaca, em preliminar, a inexistência de violação ao artigo 146 do CTN e a inexistência de decadência do direito do Fisco de questionar os atos societários ocorridos em 08/12/2003 e 18/12/2006. No mérito, afirma a indedutibilidade dos ágios registrados, apresentando breve historio das alterações societárias realizadas pelo grupo empresarial do qual o contribuinte faz parte, abordando o benefício fiscal previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, e 385 e 386 do RIR/99, para assim destacar a ausência de propósito negocial e de substrato econômico, bem como de documento que ateste o fundamento econômico do ágio

gerado em 2003. Quanto ao ágio gerado em 2006, afirma também sua inexistência.

Defende a manutenção da multa qualificada, reporta-se a jurisprudência deste Conselho declarado a procedência de exigências semelhantes e, quanto à responsabilidade solidária dos acionistas autuados, anota que eles se beneficiaram diretamente de parte dos recursos que não foram recolhidos à União, e assevera não haver como negar que essas pessoas físicas foram quem na realidade infringiram a lei. Manifesta-se, também, em favor da exigência de CSLL, vez que inexiste norma autorizando a dedução da despesa de amortização de ágio, observando que mesmo se reconhecida sua dedutibilidade no âmbito do IRPJ, o lançamento de CSLL deve ser mantido.

Encerrando, afirma a possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, assim como da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Como dito no início deste relatório, este Conselho, acolhendo por maioria de votos as razões de decidir externadas pela Conselheira Edeli, anulou o acórdão da DRJ sob o argumento de que, não obstante não haver obrigação imposta ao órgão julgador de se debruçar sobre todos os argumentos deduzidos pelas partes, o fundamento tratado no item A.6 da impugnação (glosa das exclusões realizadas pelo recorrente quanto às provisões tratadas pelas Instruções 319 e 349 da CVM) seria autônomo e suficiente, *per se*, para afastar a exigência fiscal, de sorte que, a falta de sua análise acarretaria *cerceamento de defesa* e supressão de instância (caso analisada pelo CARF).

A DRJ, então, proferiu novo julgamento, desta vez, para, além de complementar as suas razões (tanto quanto a desconsideração das operações que ensejaram a formação do ágio tratado neste processo, quanto a responsabilização dos sócios), enfrentar especificamente o fundamento pelo qual foi, originariamente, anulado, cujas razões estão assim ementadas:

CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO IN CVM 319/1999 E 349/2001. DESPESA INDEDUTÍVEL ADICIONADA NA PARTE "A" DO LALUR DA EMPRESA VEÍCULO. CONTROLE INDEVIDO NA PARTE "B" DO LALUR PARA EXCLUSÃO EM PERÍODO FUTURO. Uma provisão é utilizada para registrar uma provável despesa futura, mas somente são dedutíveis as provisões com dedutibilidade expressamente autorizada pela legislação tributária; o valor da despesa com constituição de provisão não expressamente autorizada deve ser adicionado na parte "A" do Lalur para ser posteriormente excluído por ocasião da sua reversão no período em que a despesa provisionada for efetivamente incorrida, porquanto tal despesa seria nesse momento dedutível, desde que devidamente comprovada e estejam atendidos os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa; contudo, a despesa com constituição da Provisão IN CVM 319/1999 e 349/2001 é indedutível não só por se tratar de provisão com dedutibilidade não autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999, mas também por se referir a despesa indedutível com o ágio interno gerado artificialmente e sem qualquer substância econômica; como essa indedutibilidade não se restringe apenas ao período em que a provisão foi constituída pela empresa veículo, mas atinge todo e qualquer período de apuração posterior, a despesa com constituição foi corretamente adicionada na parte "A" do Lalur, mas não podia jamais ser controlado na parte "B" desse livro para exclusão em período futuro.

Os contribuintes, devedor principal e coobrigados, foram cientificados deste novo acórdão em 22/05/2014 (ARs de fls. 4553 a 4555), tendo interposto seus respectivos "novos" recursos voluntários em 18 de junho daquele mesmo ano.

Nestes recursos, além de refutar parte dos argumentos fáticos suscitados pelo acórdão quanto a formação do ágio (asseverando, inclusive, a efetiva expansão das operações

com a introdução de novas empresas no grupo - GKDS - o que demonstraria, a seu ver, que a G&K não seria empresa veículo), reiteraram as razões que afastariam a responsabilidade solidária das pessoas físicas, afirmaram a absoluta obediência às disposições das IN CVM 319 e 349 e sustentaram, mais, que:

Ora, é preciso enfatizar que o controle na parte "B" do LALUR visou exclusivamente neutralizar os efeitos da reversão da provisão, qual seja, tributar novamente aquilo que já havia sido tributado. Ele não quebrou qualquer neutralidade, simplesmente porque a contrapartida da reversão da provisão foi realizada na conta de receita (conta 364003 conforme balancete de fls. 2332) (grifos no original).

Os autos, então, foram novamente remetidos à este Conselho para apreciação e julgamento.

Este o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Os recursos são tempestivos e deles conheço.

I Prefacialmente.

Calha destacar que os recursos interpostos detêm pontos de interseção (na verdade, de identidade absoluta), mormente no que toca às preliminares e ao próprio mérito das análises fiscais acerca das operações que encerraram o surgimento do ágio, objeto deste feito.

Por tais razões, e por economia processual, analisarei e decidirei as preliminares e demais pontos comuns aos apelos, deixando-me para me pronunciar sobre os recursos manejados pelos devedores solidários ao final e somente quanto aquilo que lhes for específico.

Neste passo, dentre os argumentos comuns, destaco, a preliminar acerca alegada nulidade por violação ao art. 146 do CTN e, ainda, as discussões pertinentes às operações praticadas e glosa das exclusões realizadas quanto as provisões para pagamento de despesas com ágio e para manutenção dos valores de dividendos.

Lado outro, o recurso manejado pelo devedor principal contempla preliminares quanto ao ágio observado no ano de 2003 e aquele erigido no ano de 2006. Quanto a ambos períodos, o insurgente discute a decadência do direito de se revolver os fatos que originaram os "ágios"; quanto ao ano de 2003, todavia, sustenta, mais, a nulidade parcial do TVF e da decisão ora guerreada por falta de fundamentação e, ainda, a decadência quanto às estimativas e às multas isoladas aplicadas.

Por se tratar de preliminares de mérito, mesmo que cada operação seja independente entre si, até para manter uma coerência estrutural desta decisão, é imperioso que as decida desde logo; a segregação dos períodos para fins de análise das preditas operações será limitada aos respectivos méritos.

Dito isto, passo à análise das preditas preliminares (cujos efeitos, em relação à alegada violação ao art. 146 do CTN, se estendem aos recursos dos coobrigados) e ao mérito (que pode, ou não, ser prejudicial à análise dos apelos dos solidários).

II. Preliminares.

II.1 Preliminar comum aos períodos de 2003 e 2006. Da alegada decadência do direito do fisco de analisar os fatos que deram ensejo ao surgimento do ágio, cuja amortização gerou as despesas tratadas pelo TVF.

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

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

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

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

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

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. AFASTAMENTO.

O prazo decadencial só se inicia após a ocorrência do fato gerador, sendo irrelevante a data da contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura. Deste modo, o prazo decadencial será pautado ou pela disposição do artigo 173, inciso I, do CTN ou do artigo 150, § 4º do mesmo diploma, porém, nunca pelo momento da reorganização societária, que não representa reflexo fiscal algum, num primeiro momento

(RECURSO VOLUNTARIO. Acórdão nº 1402-002.489, sessão de 16/05/2017)

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

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

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

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

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

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

Diante disso, voto por afastar a preliminar suscitada exclusivamente no recurso do devedor principal, decisão que afeta as operações de 2003 e também de 2006.

II.2 Preliminar suscitada (pelo devedor principal e pelos solidários) em relação apenas ao ágio formado em 2006. Da alegada violação ao art. 146 do CTN tendo em conta a mudança de critério para fixação da multa qualificada.

Como muito bem aventado pelo acórdão recorrido, as disposições do art. 146 estabelecem a impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos adotados **em relação a um mesmo lançamento**. Aliás, diga-se, este preceito tem as suas disposições limitadas e regradas a partir da análise conjunta com o art. 149 do diploma legal complementar *ex ratione materiae*, já que, a meu sentir (e sei que este entendimento, talvez, seja isolado), em se constatando quaisquer das hipóteses ali contempladas, o lançamento poderá ser revisto (inclusive, na hipótese de fraude ou simulação, com alteração dos critérios adotados inicialmente).

Seja como for, a regra encartada no art. 146 não pode ser suscitada como forma de congelamento dos entendimentos adotados pela fiscalização de sorte a impedir quanto

a atos distintos (lançamentos distintos) a adoção de outros ou novos critérios não abordados quando da prática de um primeiro ato.

Semelhante interpretação encerraria consequências contrárias, inclusive, ao princípio da razoabilidade (como instrumento de validação do princípio maior da legalidade) já que, se levada a cabo, o Fisco estaria impedido de rever, até, e v.g., entendimentos externados em soluções de consulta e em Pareceres normativos para atingir fatos geradores posteriores à sua edição.

Enfim, esta questão já foi enfrentada pelo CARF que, diga-se, não tergiversa a respeito, consoante se extrai das ementas a seguir transcritas:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. A mudança de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional pressupõe a existência de dois ou mais lançamentos fundados em premissas distintas. (Acórdão de nº 3302-004.616, sessão de 26/07/2017).

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 CTN. INEXISTÊNCIA. DIFERENTES FATOS GERADORES. ANOS-CALENDÁRIO DIVERSOS. O artigo 146 do CTN não engessa a atividade do fisco quanto a diferentes fatos geradores, mesmo que referentes à mesma operação societária. Assim, tal dispositivo não impede que as autoridades fiscais possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para o ano-calendário seguinte, alegar outro fundamento para uma nova autuação (Acórdão de nº 1401-001.908, sessão de 21/06/2017).

CRITÉRIO JURÍDICO. ALTERAÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ART. 146 DO CTN. LESÃO NÃO CONFIGURADA. A ausência de autuações anteriores para reclassificação fiscal dos produtos vendidos pela contribuinte não impede a fiscalização de fazê-lo em momento oportuno em relação a outros fatos geradores, mediante regular procedimento fiscal, com atendimento às normas atinentes à espécie, não havendo que se falar em lesão ao art. 146 do CTN. Eventuais procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (lançamento ou decisão motivada de não lançar) não podem ser estendidos para períodos posteriores, eis que estão vinculados aos fins para os quais foram instaurados. A ação fiscal não pode ser dissociada dos fatos ocorridos naquele período fiscalizado e da matéria sob investigação, além disso veicula posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores, no caso de resultar em lançamento (Acórdão de nº 3402-004.073, sessão de 26/04/2017).

Voto, aqui, para afastar esta preliminar, tanto em relação ao recurso voluntário do contribuinte, como dos devedores solidários.

II.3 Preliminares suscitadas exclusivamente quanto ao ágio formado em 2003.

II.3.1 Decadência quanto as estimativas não recolhidas em função do ágio observado no ano de 2003 e cujas amortizações se estenderam aos anos de 2004 à 2009.

Aqui, vejam bem, o contribuinte sustenta a impossibilidade da fiscalização exigir as diferenças relativas às estimativas mensais parcialmente recolhidas nos meses de janeiro a novembro de 2006, ante a glosa das exclusões realizadas.

De se notar, todavia, que o objeto da autuação é a exigência do imposto e da contribuição devidos anualmente (ajuste) e não a diferença entre os valores recolhidos a título de estimativas e aqueles que deveriam ter sido recolhidos (até porque, é vedada a exigência de estimativas após o encerramento do ano calendário, conforme preceitua a Súmula CARF 82); a autuação, diga-se, cingiu, neste ponto, tão só à imposição das multas isoladas sobre as preditas diferenças.

Pelo exposto, afasto, também, esta preliminar.

II.3.2 Decadência quanto a aplicação das multas isoladas relativas às parcelas das estimativas não recolhidas no meses de janeiro a novembro de 2006.

Quanto as multas isoladas aplicadas (e não a eventuais valores não recolhidos a título de estimativas), o recorrente também sustenta a decadência do fisco de efetuar o respectivo lançamento à luz do alegado decurso do prazo descrito no art. 150, § 4º, do CTN.

Neste particular, o acórdão recorrido afasta a alegação por entender se aplicar ao caso a regra inserta no art. 173, I, do aludido diploma legal complementar, fundamentando tal entendimento no fato de se ter sido constatada a prática de atos simulados ou fraudulentos.

Entendo, de fato, que à multa isolada se aplica a regra tratada pelo art. 173, I, mas não pelos fundamentos adotados pelo acórdão; isto porque a multa isolada se sujeita à modalidade de lançamento de ofício e não à forma descrita no art. 150, § 4º (independentemente se ter verificado na espécie dolo, fraude ou simulação). Trata-se objetivamente de imposição que somente surge mediante a prática do lançamento na forma descrita no art. 142 do CTN, que se implementa, e só pode se implementar, através da modalidade contemplada nos artigos 145 e 149.

Dito isto, à luz da regra inserta do preceito do art. 173, I, tem-se que o termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial, quanto as multas isoladas, seria o dia 1º de janeiro de 2007, dando-se o decurso do quinquênio legal em 1º de janeiro de 2011 considerando que o contribuinte foi intimado do auto de infração em 23/12/2011 (doc. fls. 1.427) não há, de fato, que se cogitar das extinção do direito subjetivo fiscal, na forma do art. 156, V, do CTN.

Alías, este CARF já sumulou a questão (vai procurar

Voto, pois, por afastar também esta preliminar.

II.3.3 Da falta de fundamentação do auto de infração quanto a aplicação da multa qualificada.

A fundamentação legal do ato administrativo nada mais é que a própria motivação legal do ato, ou seja, a disposição normativa que autoriza a imposição de multa pecuniária por descumprimento de seus dizeres, que difere do motivo fático. Araújo Cintra, citado por Lucia Valle Figueiredo, esclarece:

Entendemos, portanto, como motivos do ato administrativo, o conjunto de elementos objetivos de fato e de direito que lhe constitui o fundamento. Isto significa que, para nós, os motivos do ato administrativo compreendem, de uma lado, a situação de fato, que lhe é anterior, e sobre a qual recai a providência adotada, e de outro lado, o complexo de normas jurídicas por ele aplicado àquela situação de fato.¹

A descrição do motivo legal o do motivo fático no auto de infração, ou em qualquer ato administrativo em que se vise a imposição de deveres ou penalidades, é da própria essência do ato; é elemento integrante do mesmo, sem a qual o ato é nulo. Mas não basta apenas a presença dos motivos legal e fático no ato para validá-lo; tem que haver uma compatibilidade, uma relação de pertinência lógica, entre estes motivos sob pena de, também, crivar de invalidade o ato administrativo, como salienta, neste particular, Celso Antônio Bandeira de Mello:

Para fins de análise da legalidade do ato, é necessário, por ocasião do exame dos motivos, verificar:

a) a materialidade do ato, isto é, verificar se realmente ocorreu o motivo em função do qual foi praticado o ato;

b) a correspondência do motivo existente (e que embasou o ato) com o motivo previsto na Lei.²

Aliás, o referido jurista, ao discorrer acerca da teoria dos motivos determinantes, bem anda ao afirmar que “os fatos que serviram de suporte” a decisão do agente de praticar determinado ato (*in casu*, a lavratura do auto de infração) “*integram a validade*” deste mesmo ato. Diz, ainda, o mencionado autor:

Sendo assim, a invocação de ‘motivos de fato’ falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato.³

Vale destacar que, para a prática dos atos administrativos, o agente incorre num silogismo clássico; cabe a ele, pois, partindo da clássica lição de Kelsen, analisar a norma jurídica, identificar o seu antecedente e, em especial, seu núcleo prescritivo (premissa maior), e, a seguir, apurar a concretização efetiva e material no mundo fenomênico do fato jurídico relevante (premissa menor); a partir daí, aplicar o conseqüente da proposição normativa (conclusão). Por esta razão, a descrição da motivação fática e jurídica se torna essencial, porque, apenas a partir do conhecimento das premissas adotadas pelo agente, se torna possível

¹ CINTRA, Araújo. *Motivo e Motivação do Ato Administrativo*. Apud. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p.p. 112.

² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 12.ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 341.

³ Op. cit. p. 346

identificar a validade do exercício lógico e, notadamente, se se estaria diante de um silogismo, propriamente dito, ou de um sofisma (com a adoção de premissas equivocadas).

Nesta esteira, sem a efetiva descrição dos motivos fáticos e jurídicos ou, a descrição conflitante entre estes, traz ao sujeito passivo do ato inegáveis dificuldades à sua exata compreensão; tratando-se, principalmente, de ato que culmine penalidades ou estabeleça exigências patrimoniais, a falta da declinação de tais motivos (ou seu apontamento equivocado), encerra, a toda monta, inegável barreira à ampla defesa (já que se torna, se não impossível, ao menos difícil a análise da correção técnica do citado "*exercício lógico*" intentado pelo agente), tipificando, nesta esteira, hipótese de cerceamento descrita, *v.g.*, no art .59, II, do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

(...)

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

No caso em análise, no TVF, à fls. 1413 a 1.420, ao longo de 14 parágrafos, a Fiscalização discorreu sobre cada passo, ata de assembléia e decisões tomadas pelas empresas pertencentes ao grupo Boticário (incluindo-se a recorrente) que culminaram com a geração **do ágio observado no ano de 2006**. Ao final deste longo relato, diga-se, a d. Auditoria assim concluiu:

122. A concatenação dos fatos acima relatados expõe o lado oculto do planejamento abusivo minuciosamente arquitetado para dar um aparência legal a todos os atos praticados, desviando da incidência tributária um enorme volume de recursos, os quais, em sua quase totalidade, sequer permaneceram na empresa mas foram, sim, diretamente para o patrimônio pessoal dos administradores/acionistas supracitados. A verdade cristalina é que, mais algum tempo e a decadência se incumbiria de sepultar qualquer possibilidade de tais tributos serem lançados. Aliás, a garantia da realização do crédito tributário ora constituído somente existe em função da responsabilidade solidária dos referidos administradores/acionistas no pólo passivo (a ser discutida em outro item), já que a fiscalizada não dispõe de bens suficientes a serem arrolados, pelos motivos claramente apresentados.

Semelhante conclusão se presta, de fato, para demonstrar a premissa fática (fato jurídico relevante concretizado no mundo fenomênico) subsumível à hipótese (antecedente) descrita nos artigos 71, II e 72 da Lei 4.502/64, impondo-se, neste passo, a respectiva consequência descrita no art. 44, I, § 1º, da Lei 9.430/96. Só que, a premissa menor, no caso, **se refere exclusivamente às operações que geraram o ágio na empresa G&K e, posteriormente, transferido à recorrente através da cisão parcial noticiada nos autos.**

Ou seja, o "*exercício lógico*" acima destacado adota como premissa menor, fato jurídico relevante que não guarda relação com a operação tratada no ano de 2003; a premissa, neste caso, **é falsa** (tipificando um sofisma clássico), notadamente quando é sabido que as duas operações, como deduzido do próprio TVF, são independentes.

E, quanto as operações concernentes ao predito ano de 2003 (ágio observado na empresa Boticário Participações Ltda.), a fiscalização não tece "vírgula" sobre eventual fraude, simulação ou dissimulação; não aponta a ocorrência de qualquer tipo de operação societária que objetivasse ocultar, retardar ou impedir o conhecimento do fato gerador dos tributos - até porque esta operação é muito mais simples que aquela verificada no ano de 2006.

O acórdão recorrido (o novo proferido após a anulação determinada por este Conselho) tenta retificar este erro, sustentando que as razões declinadas ao longo do TVF para demonstrar a concatenação de atos tendentes à oclusão do aspecto quantitativo da norma de incidência contemplariam os motivos para a qualificação da multa, mesmo que no tópico específico não tenham sido descritos "*os fatos jurídicos relevantes*" para permitir a incidência do comando inserto no já citado art. 44 da Lei 9.430:

111. Ainda que no tópico "Da Qualificação da Multa" do Termo de Verificação Fiscal e Encerramento da Ação Fiscal tenha sido descrita apenas a conduta dolosa para a geração artificial do "ágio interno" pela G&K Holding S/A, é fato inegável que nesse mesmo termo de verificação, notadamente, nos tópicos "Do Ágio Relativo à Boticário Participações.", "Contabilização do Ágio OBF", "Das Irregularidades Apuradas" há também detalhada descrição da conduta igualmente dolosa para geração artificial do "ágio interno" pela Boticário Participações Ltda."

O que se observa, todavia, é que especificamente quanto a esta operação, a Fiscalização se limita a dizer sobre a imprestabilidade do ágio a partir da ausência de contrapartida financeira (dispêndio de dinheiro) para gerá-lo, consoante se extrai do trecho abaixo reproduzido (fl. 1.408):

93. Como afirmado em mais de um momento neste Termo, somente que despense recursos para fazer frente a um ágio, terá direito a amortizá-lo e deduzí-lo da base de cálculo dos tributos, dentro das condições impostas pela legislação. No caso da Boticário Participações, o valor do ágio gerado não teve despesa paga nem incorrida correspondente.

Se a falta de pagamento, em espécie, de valores pela recorrente ou por seu sócios indicia a impossibilidade de se apropriar do ágio para fins de amortização e dedução da base de cálculo do IR e da CSLL (sem se adentrar, aqui, no mérito desta discussão), não há dúvidas de que não é, *per se*, suficiente para apontar a existência de prática de atos dolosos por meio dos quais se busque, de forma fraudulenta, simular atos ou fatos para "*impedir ou retardar*" o fato gerador das exações ou o "*conhecimento por parte da autoridade fazendária*" acerca de sua ocorrência.

O dolo e fraude não se presumem...

O caso em testilha, vale o destaque, se amoldaria (analogicamente) às hipóteses de "*inércia da inicial*", tratadas pelo Código de Processo Civil, donde se observa que "*da descrição dos fatos, não decorre logicamente a conclusão*"... não estamos falando, por óbvio, de um processo judicial, e não pretendo invocar o digesto processual civil para invalidar o auto de infração; mas, como já dito, tanto a elaboração processual como a lavratura de auto de infração (ato administrativo por excelência) pressupõem a formação de um silogismo

perfeito; quando se observa, lado outro, o *sofisma*, assim como peça inicial será indeferida, o ato administrativo será considerado inválido.

À míngua da descrição dos motivos de fato que justificariam a imposição da multa qualificada, quanto a operação praticada em 2003, frise-se, há que se reconhecer o vício insanável no respectivo auto de infração, reconhecendo-se, por conseguinte, a sua nulidade mormente a luz dos preceitos do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

Diante disso, voto, neste ponto, por dar provimento ao recurso voluntário a fim de afastar a multa qualificada incidente sobre os créditos apurados quanto a operação engendrada no ano de 2003 (Boticário Participações Ltda.).

III Prejudicial de mérito. A exigência fiscal repousou na glosa das exclusões realizadas pelo contribuinte a título reversão de provisões e não nas despesas com amortização de ágio, propriamente.

Primeiramente, na minha opinião, não se trata, aqui, de prejudicial de mérito, mas de mérito propriamente dito. Isto porque, a se reconhecer a procedência desta alegação, verificar-se-á a improcedência da autuação e não a sua anulação (ainda que não seja despropositado se reconhecer, na hipótese da validação desta tese, a existência de erro de indicação da matéria tributável).

Pois bem. Observa-se, em princípio, do próprio auto de infração, que o objeto desta demanda seria as "*exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real*" e as "*exclusões/compensações indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL*".

No termo de verificação fiscal, após discorrer longamente sobre as operações pactuadas, tanto quanto a empresa Boticário Participações Ltda. como quanto o ágio gerado na empresa G&K, e a sua ilicitude à vista do fato do predito ágio ter sido gerado "*intragruppo*" e, mais, ter se verificado, em sua opinião, a ausência de intento negocial, a d. Auditoria expôs no item 95 (fls. 1.408/1.409), dentro do tópico "Irregularidades Apuradas", as medidas impostas pelo respectivo auto de infração:

95. Com o intuito de corrigirmos as irregularidades tributárias encontradas, procedemos às glosas dos seguintes valores excluídos no LALUR a título de ágio, uma vez que, tal como amplamente mostrado, as transações que deram origem aos referidos "ágios" carecem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

- R\$ 5.033.727,00 - excluído do LALUR de janeiro a dezembro de 2006 ("Provisão p/ Realização de Ágio" referente à Boticário Participações Ltda.);

- R\$ 5.033.726,90 - excluído no LALUR de janeiro a dezembro de 2007 ("Provisão p/ Realização de Ágio" referente à Boticário Participações Ltda.);

- R\$ 23.242.693,87 - somatório das parcelas de R\$ 5.033.726,90 ("Provisão p/ Realização de Ágio" referente à Boticário Participações Ltda) e das parcelas de R\$ 18.060.449,08 ("Provisão p/ Realização de Ágio - incorp. G&K) e de R\$

148.517,89 ("**Ágio Incorporação G&K**") excluídas no LALUR de janeiro a dezembro de 2008;

- R\$ 113.448.573,53 - somatório das parcelas de R\$ 4.194.772,48 ("**Provisão p/ Realização de Ágio**" referente à Boticário Participações Ltda), R\$ 108.362.693,73 ("**Provisão p/ Realização de Ágio - Incorp G&K**") e de R\$ 891.107,32 ("**Ágio Incorporação G&K**") excluídas do LALUR de janeiro a dezembro de 2009 (grifos nossos).

Observa-se, no caso, que dentre as glosas apontadas, apenas os valores de R\$ 148.517,89 e R\$ 891.107,32 refeririam-se ao "Ágio Incorporação G&K", não se verificando o apontamento de ágio amortizado e deduzido (e, portanto, glosado) em relação a operação com a empresa Boticário Participações Ltda. Todas as demais glosas se restringiram à "Provisão p/ Realização de Ágio" constituída em relação às duas operações (2003 e 2006).

Para justificar a glosa das provisões acima, a Fiscalização sustentou o que segue (fl. 1.399):

*66. Cabe ressaltar que a fiscalizada promoveu a exclusão nos respectivos LALUR, do valor das parcelas de R\$ 419.477,25 (vide valor excluído no item 43) de janeiro de 2006 a outubro de 2009, relativos à amortização do ágio sobre a incorporação da Boticário Participações (histórico "Provisão p/ Realização de Ágio"), R\$ 18.060.449,08 em dezembro de 2008, e de R\$ 9.030.224,48 nos meses de janeiro a dezembro de 2009, relativos a amortização de ágio sobre a incorporação da G&K (histórico "Provisão p/ realização de Ágio - Incorp G&K"). **Para não ter efeito fiscal, esta provisão deveria ter sido excluída também do LALUR, da mesma forma como foi na contabilidade (conforme mencionado anteriormente). Ao não adicionar no LALUR estes mesmos valores apropriados como despesa, acabou reduzindo o lucro líquido e, indevidamente, o lucro real e a base de cálculo da CSLL (grifos nossos).***

Pois bem. Nos termos da Instrução CVM 319, com a redação que lhe foi dada pela Instrução CVM 349, a constituição da provisão, no caso em testilha, era mandatária. Neste sentido, confira-se os preceitos do § 1º do art. 6º da predita norma:

§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

Os documentos acostados aos autos, em especial aqueles de fls. 232 e ss (balancete) o contribuinte demonstra, de fato, ter obedecido os estritos da alínea "a", acima, ao constituir a predita provisão em conta de nº 190041 (reduzora da conta de ágio registrado sob o nº 190040 - fl. 226); demonstra, outrossim, o registro da reversão da predita provisão na conta de resultado (receita) de nº 364003 (fls. 232) e, como considerado pela própria fiscalização, **o contribuinte não excluiu as despesas com a constituição da aludida provisão do cômputo do lucro real ou do lucro líquido, tendo, ao contrário, adicionado-as na parte "A" do LALUR (docs. de fls. 293/420).**

Ora, se o contribuinte suportou a tributação integral das despesas incorridas com a constituição das provisões, porque a exclusão destas da parte "B" do LALUR representaria "quebra da neutralidade"? Inadmitir tal exclusão representaria, aí sim, a predita quebra, já que se emprestaria efeitos tributários à sua constituição, mediante exigência das exações sobre as preditas despesas - já que não deduzidas do computo dos tributos - e impondo a tributação das receitas advindas de sua reversão.

Vale lembrar que, a teor do art. 1º da Instrução CVM 319, dentre os objetivos ali elencados, encontra-se, justamente, a garantia de percepção de dividendos pelos acionistas minoritários; a determinação da constituição da provisão para suportar as despesas com ágio não tem cunho tributário nem objetiva criticar a própria natureza do ágio que lhe deu causa, **mas, tão só, preservar o direito de percepção de dividendos pelos minoritários que não dispõe de meios (que não o recesso) para se opor ao dispêndio de recursos na aquisição de investimentos relevantes.** Daí, inclusive, a previsão constante do art. 16 da aludida norma, citado, inclusive, pelo segundo acórdão da DRJ:

Art. 16 - Os dividendos atribuídos às ações detidas pelos acionistas não controladores não poderão ser diminuídos pelo montante do ágio amortizado em cada exercício.

A neutralidade de tais provisões, pois, decorre de sua própria natureza... e o fato do ágio que deu azo a sua constituição não ser dedutível para fins tributários em nada afeta a sua natureza, validade ou efeitos (mormente os societários). Atentem-se, neste particular, para as disposições do art. 7º da aludida IN/CVM:

*Art. 7º O protocolo de incorporação de controladora por companhia aberta controlada poderá prever que, **nos casos em que a companhia vier a auferir benefício fiscal**, em decorrência da amortização do ágio referido no inciso III do art. 6º desta Instrução, a parcela da reserva especial de ágio na incorporação correspondente a tal benefício poderá ser objeto de capitalização em proveito do acionista controlador.*

Notem que, pelo preceito acima, a dedutibilidade ou não do ágio, para fins fiscais, não é pressuposto à aplicação das demais regras encartadas na citada IN, inclusive em relação à constituição da provisão tratada no já mencionado art. 6º.

Basta imaginar uma situação em que determinada entidade resolve investir na aquisição de determinada participação societária, *pagando por ela um valor superior à avaliação por ventura elaborada por auditores independentes* (como resultado, tão só, das tratativas negociais havidas com o vendedor).

Neste caso, a existência do ágio é indiscutível; só que não haverá benefício fiscal; as amortizações decorrentes deste ágio não poderão se objeto de dedução sem que isso torne o ágio ou a própria operação inválidos ou ineficazes... e a companhia ainda estará compelida a cumprir a imposição encartada no preedito art. 6º da IN/CVM 319. Daí pergunta-se: em tal situação a fiscalização procederá às glosas das reversões realizadas **também por determinação desta IN?**

Insista-se, a constituição e reversão das provisões ora tratadas não se destinam à preservação dos direitos fiscais-tributários; a constituição e a respectiva reversão são garantias emprestadas pela norma acima aos acionistas minoritários das companhias.

E, lembrem-se, considerando que o fato gerador dos dois tributos é o acréscimo patrimonial, tributar a receita de reversão de provisão, cujas despesas para constituição não foram anteriormente deduzidas, representa, iniludivelmente, tributação de patrimônio e não de renda...

Por fim, totalmente desprovida de razoabilidade a alegação constante do segundo acórdão recorrido no sentido de que tais provisões seriam fictícias dado o fato das mesmas terem sido constituídas em importância equivalente à 100% do ágio registrado nas operações ora discutidas (que, a vista disso, culminaria com a presunção de que a recorrente **não** teria reconhecido nenhuma despesa futura a ser arcada pela predita provisão). Peço vênia, aqui, para transcrever, novamente, o texto da alínea "a" do §1º do art. 6º da IN/CVM 319:

*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;*

Este preceito, diga-se, deve ser interpretado conjuntamente com os preceitos dos também já reproduzidos, art. 7º e 16 da norma regulamentar acima tratada, o qual franqueia à sociedade a capitalização da reserva de ágio oriunda do benefício fiscal obtido, hipótese em que o dito benefício poderá ser vertido em prol de todos os acionistas (garantindo-se, pois, o fluxo de dividendos).

A constituição, todavia, da provisão no valor integral do ágio não traz máculas aos direitos dos minoritários já que, como já dito, garantirá que a amortização deste último não cause impactos relevantes nos resultados da companhia. Consentameamente, o fato da alínea "a", acima, estipular que a provisão será constituída **no mínimo** no montante do benefício fiscal (as demonstrações trazidas pelo recorrente em seu apelo, na página 26 do aludido recurso), são bastante elucidativas neste ponto.

E, saliente-se, o preceptivo estabelece o teto mínimo para a constituição da provisão; não o teto máximo...

Enfim, não parece haver quaisquer ressaibos de dúvidas que a fiscalização errou, *venia concessa*, ao glosar as exclusões realizadas sob a rubrica "provisão p/ amortização de ágio", dado que tais provisões, insista-se, são neutras do ponto de vista fiscal, devendo ser cancelada a exigência realizada sob tais glosas.

III.1 Quanto as parcelas de despesas com amortização do ágio não aproveitado pela G&K glosadas como "exclusão indevida do lucro real".

Mesmo em relação estas parcelas, não entendo ser possível manter o auto de infração. Isto porque tais parcelas, como afirmado pela Fiscalização, foram tratadas como hipótese de exclusão do lucro real e do lucro líquido não autorizada pela legislação, invocando, inclusive, como motivo legal da autuação, os preceitos dos art. 247 e 250 do RIR:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

Art.250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º](#)):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos [arts. 509 a 515 \(Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único\)](#).

No auto de infração, destaca-se, a Fiscalização procedeu ao cálculo do crédito tributário, conforme, v.g., planilha de fl. 1312, mediante simples adição dos valores apurados **ao lucro real** anteriormente informado pelo contribuinte.

Todavia, a amortização de ágio (válido) encerra **a sua dedução, como despesa operacional do lucro líquido, tal qual previsto no art. 386, III, do RIR**. Ou seja, quando se concluir pela ilegalidade da dedução da amortização de ágio, glosa-se **as despesas respectivas**, devendo, neste particular, reprocessar ao cálculo do próprio lucro real, e não proceder a simples adição de tais despesas ao montante do lucro real já informado.

A conduta da fiscalização aqui, não só tipifica erro quanto a indicação da matéria tributável (que, *per se*, já autorizaria a anulação do ato de lançamento), como também encerra a iliquidez do crédito apurado, mormente por dar às exclusões do lucro real e do lucro

líquido e às despesas detutíveis um mesmo tratamento, ao arrepio, pois, dos artigos 248 e 277 do RIR.

IV. Conclusão.

Por todo o exposto, voto por dar provimento aos recurso voluntário do contribuinte para cancelar as exigências aqui tratadas, restando prejudicadas as demais questões azeitadas.

Como o resultado do recurso voluntário do devedor principal aproveita aos devedores solidários, deixo de apreciar as preliminares constantes dos recursos manejados pelos coobrigados, dando-lhes, todavia, provimento como reflexo da decisão concernente ao recurso do contribuinte.

É como voto

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator Designado

Em que pese as corriqueiras lógica e clareza com que o I. Relator apresenta suas razões, pretendo fazer uma abordagem diferente do fato tratado neste processo para, ao final, discordar no que se refere ao ágio que foi amortizado pela G&K Holding, antes de sua cisão parcial.

Quero dizer, inicialmente, que concordo com as decisões que o Relator adotou em relação a:

II.1 Preliminar comum aos períodos de 2003 e 2006. Da alegada decadência do direito do fisco de analisar os fatos que deram ensejo ao surgimento do ágio, cuja amortização gerou as despesas tratadas pelo TVF (não acolhida);

II.2 Preliminar suscitada (pelo devedor principal e pelos solidários) em relação apenas ao ágio formado em 2006. Da alegada violação ao art. 146 do CTN tendo em conta a mudança de critério para fixação da multa qualificada (não acolhida);

II.3 Preliminares suscitadas exclusivamente quanto ao ágio formado em 2003.

II.3.1 Decadência quanto as estimativas não recolhidas em função do ágio observado no ano de 2003 e cujas amortizações se estenderam aos anos de 2004 à 2009 (não acolhida);

II.3.2 Decadência quanto a aplicação das multas isoladas relativas às parcelas das estimativas não recolhidas no meses de janeiro a novembro de 2006;(não acolhida) e,

II.3.3 Da falta de fundamentação do auto de infração quanto a aplicação da multa qualificada para o ágio gerado em 2003 (Boticário Participações Ltda.) (acolhida).

Quanto ao item intitulado "III Prejudicial de mérito. A exigência fiscal repousou na glosa *das exclusões realizadas pelo contribuinte a título reversão de provisões e não nas despesas com amortização de ágio, propriamente*", concordo que, em verdade trata-se de mérito propriamente dito, sendo, com o máximo respeito à conclusão adotada, o alvo da abordagem diferenciada que passo a explicar.

Análise do Ágio de R\$541.813.468,64 gerado em 8/12/2006 (G & K Holding S/A).

Socorro-nos novamente do acórdão recorrido:

(...)

18/09/2006 - G&K Holding S/A é constituída com capital social de R\$ 1.000,00, tendo como sócios Miguel Gellert Krigsner (80% do capital) e Artur Noemio Grynbaum (20%) e como objeto social a participação em outras sociedades nacionais e estrangeiras, conforme Ata de Assembleia Geral de Acionistas Para a Constituição de G&K Holding S/A (fls. 693-703);

18/12/2006 - o IGP-Fundo de Investimento em Participações (CNPJ nº 07.479.779/0001-19) subscreveu e integralizou 4.613.618 novas ações ordinárias nominativas da G&K Holding S/A pelo preço total de R\$ 50.000.000,00, dos quais R\$ 4.613.618,00 destinados ao capital social da companhia e R\$ 45.386.382,00 à constituição de reserva de capital, conforme Boletim de Subscrição de Ações (fls. 796-797); em consequência, o capital social da G&K Holding S/A passou a ser composto pelos seguintes acionistas:

<i>. Miguel Gellert Krigsner</i>	<i>800 ações</i>
<i>. Artur Noemio Grynbaum.....</i>	<i>200 ações</i>
<i>. IGP-Fundo de Investimento em Participações.</i>	<i>4.613.618 ações</i>
	<i>Total 4.614.618 ações</i>

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

detidas nas sociedades incorporadas, conforme Ata de AGE da G&K Holding S/A (fls. 704-715) e Boletim de Subscrição de Ações (fls. 857-864):

- as 20.000.000 ações representativas do capital do OBF, com valor nominal de R\$ 20.000.000,00, foram avaliadas em R\$ 605.600.000,00 por laudo de avaliação com base em rentabilidade futura elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda., com utilização da metodologia do fluxo de caixa descontado, conforme Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações Para Conversão de O Boticário Franchising S/A em Subsidiária Integral da G&K Holding S/A (fls. 716-721) e Laudo de Avaliação (fls. 723-733); como as ações da OBF tinham valor patrimonial de R\$ 53.858.131,43, a G&K constituiu uma conta de ágio no valor de R\$ 551.741.868,57;

(...)

- o capital social da G&K Holding S/A passou a ser composto por pelos seguintes acionistas:

. Miguel Gellert Krigsner 149.577.184 ações
. Artur Noemio Grynbaum 37.394.296 ações
. IGP-Fundo de Investimento em Participações. . 4.613.618 ações

Total 191.585.098 ações

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

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

Total R\$ 1.776.161.561,96

(...)

18/12/2006 - a OBF, assim como as demais investidas, realiza assembléia geral extraordinária, conforme Ata de AGE (fls. 43-47), Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações Para Conversão de O Boticário Franchising S/A em Subsidiária Integral da G&K Holding S/A (fls. 48-53) e Laudo de Avaliação elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda. (fls. 55-65), para aprovar a incorporação de suas 20.000.000 ações ordinárias nominativas pela G&K e conversão em subsidiária integral desta:

- a KPMG utilizou a metodologia do fluxo de caixa descontado para determinar o valor com base em

expectativa de rentabilidade futura de R\$ 605.600.000,00, em agosto/2006, da OBF, considerando um horizonte de projeção até dezembro/2015; cada uma das 20.000.000 ações representativas do capital da interessada foi avaliada em R\$ 30,28;

- as 20.000.000 ações nominativas de emissão da OBF pertencentes aos acionistas Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum passaram a fazer parte do patrimônio da G&K Holding, que emitiu 20.000.000 novas ações nominativas de sua emissão, com valor nominal de R\$ 1,00 cada, as quais foram atribuídas a esses acionistas na mesma proporção das participações por eles detidas na interessada;

01/01 a 31/12/2007- a G&K Holding contabiliza a amortização de R\$ 20.094.111,31 a crédito da conta que registra o ágio apurado em 18/12/2006, cujo saldo passou de R\$ 1.776.161.561,96 para R\$ 1.756.067.450,65, à fl. 1165), com contrapartida em conta de despesa com amortização do ágio (fl. 1153);

31/12/2007 - a G&K adiciona o valor de R\$ 20.094.111,31 com amortização de ágio sobre investimentos em controladas na parte "A" do Lalur (fl. 1091) e controla seu valor na parte ""B" (fl. 1095);

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

03/11/2008 - o capital social da G&K Holding S/A (constituído de 191.585.098 ações ordinárias nominativas) é aumentado em R\$ 304.049.679,00, passando de R\$ 191.585.098,00 para R\$ 495.634.777,00, mediante conversão de reservas de capital, conforme Ata da AGE (fls. 938-943); as 304.049.679 novas ações ordinárias nominativas foram distribuídas entre os acionistas da seguinte forma:

. Miguel Gellert Krigsner 237.382.215 ações

. Artur Noemio Grynbaum..... 59.345.554 ações

. Votorantim G&K Fundo Invest. em Particip. .. 7.321.910 ações

Total 304.049.679 ações

01/01 a 03/11/2008- a G&K Holding contabiliza a amortização de R\$ 25.850.240,10 a crédito da conta que registra o apurado em 18/12/2006, cujo saldo passou de R\$ 1.756.067.450,65 para R\$ 1.730.217.210,55, com contrapartida em conta de despesa com amortização do ágio (fl. 1184);

03/11/2008 - a G&K adiciona o valor de R\$ 25.850.240,10 com amortização de ágio sobre investimentos em controladas na

parte "A" do Lalur (fls. 1118 e 1185) e controla seu valor na parte ""B" (fl. 1126);

03/11/2008 - a G&k Holding constitui em sua contabilidade a Provisão p/Preservação de Dividendos Futuros no valor de R\$ 1.730.217.210,55 sobre o ágio de investimentos em controladas, conta redutora da que registra o ágio apurado em 18/12/2006, com contrapartida em conta de despesa operacional (englobado no valor de R\$ 1.730.390.459,25 das demais provisões, à fl. 1183); o valor desta provisão foi adicionado na parte "A" do Lalur (fls. 1121-1122) e passou a ser controlado na parte "B" desse livro (fl. 1125);

03/11/2008 - nessa mesma AGE foi aprovada a cisão parcial da G&K Holding S/A, cujo capital social sofreu redução de R\$ 443.551.815,00, passando de R\$ 495.634.777,00 para R\$ 52.082.962,00, correspondente a quatro parcelas distintas a serem incorporadas pela Botica, Cálamo, OBF e Embralog, conforme Ata da AGE (fls. 938-943), Protocolo e Justificação de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades Já Existentes (fls. 944-956) e Laudo Pericial-Contábil Para Efeito de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades Já Existentes (fls. 957-967), emitido pela América Auditores Independentes S/S com base na mensuração contábil do patrimônio:

(...)

- a incorporação na OBF foi efetivada pela transferência da parcela de R\$ 91.893.855,00 do patrimônio líquido da G&K, acervo líquido este constituído dos seguintes bens e direitos:

. investimentos - OBF (19.800.000 ações)R\$ 91.893.855,00
 . ágio investimento OBF.....R\$ 541.813.468,64
 . provisão Instrução CVM nº 319-349.....R\$ -541.813.468,64

Total R\$ 91.893.855,00

(...)

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

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

Total 52.082.962 ações

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

03/11/2008 - a OBF, a exemplo das demais incorporadoras, realiza assembleia geral extraordinária, conforme Ata de AGE (fls. 117-120), para aprovar a incorporação da parcela cindida do patrimônio líquido da G&K Holding S/A:

- a parcela de 19.800.000 das ações ordinárias nominativas que a G&K Holding detinha (20.000.000 ações) foram revertidas e redistribuídas seletivamente a:

. Miguel Gellert Krigsner 15.342.400 ações

. Artur Noemio Grynbaum..... 3.835.600 ações

. Votorantim G&K Fundo Invest.em Particip. 621.999 ações

. José Roberto de Mattos Curan 1 ação

Total 19.800.000 ações

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

No mesmo dia do ingresso da IGP na sociedade, 18/12/2006, a G&K incorpora as ações da OBF, da Embralog, da Botica e da Cálamo, que passam a ser suas subsidiárias integrais. As ações são incorporadas com ágio, sendo que as da OBF são avaliadas em R\$605.600.000,00, gerando um ágio de R\$551.741.868,57, uma vez que seu valor patrimonial era de R\$53.858.131,43. O total do ágio contabilizado pela G&K, relativo às quatro empresas, monta R\$1.776.161.561,96.

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

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

Aqui cabe uma primeira observação que será repisada adiante, que trata do fato de não ter sido constituída, na G&K, a provisão CVM para a parcela que por ela foi amortizada. Esta parcela já amortizada do ágio, que na OBF representa o valor de R\$4.455.536,61 não foi contabilizada na OBF. Como veremos, esses R\$4.455.536,61 foram transferidos para a OBF via parte B do Lalur, presumivelmente a título de transferência de supostos direitos.

Do ágio total (R\$551.741.868,57) é transferido para o patrimônio da OBF o valor de R\$ 541.813.468,64, conforme explicação acima, e também a provisão CVM, conta redutora.

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

Ademais, como bem apontado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, o IGP - Fundo de Investimento, este sim, poderá amortizar para fins fiscais o ágio de mais de 45 milhões efetivamente pagos quando de seu ingresso na G&K caso preencha as demais condições legais:

94. Como afirmado em mais de um momento neste Termo, somente quem despender recursos para fazer frente a um ágio, terá direito a amortizá-lo e deduzi-lo da base de cálculo dos tributos, dentro das condições impostas pela legislação. No caso da **Boticário Participações Ltda**, o valor do ágio gerado não teve despesa paga nem incorrida correspondente. Trazendo para o caso presente do ágio referente à **G&K**, é óbvio que o IGP Fundo de Investimento em Participações, ao adquirir participação na **G&K** pagando por ela R\$ 50 milhões - dos quais um ágio de R\$ 45.386.382,00 -, poderá assim proceder. Não se pode confundir, entretanto, com a situação da **G&K** que, a partir de laudos de avaliação e tendo como custo tão somente o preço cobrado pela empresa que os elaborou, teve repentinamente seu investimento nas quatro controladas aumentado de R\$ 249.984.438,04 para R\$ 2.026.146.000,00. Claro que não estamos questionando aqui o aspecto comercial do fato, perante seus acionistas e o mercado em geral. A **G&K** poderia amortizar tal ágio, como o fez; não poderia, no entanto, deduzi-lo na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, como também corretamente o fez. Já no processo de cisão parcial da **G&K**, quando esta verteu para a **OBF** e três outras controladas uma parte do seu patrimônio - composta do investimento em cada uma delas e do ágio registrado em sua contabilidade na época em que incorporou as ações das mesmas -, aplica-se o mesmo raciocínio: ao consignarem contabilmente o ágio migrado da **G&K**, sem que tenham pago por ele, as cindendas poderão amortizá-lo, porém não deduzi-lo para fins tributários.

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

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

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

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos

costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

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

Rio de Janeiro, 14 de fevereiro de 2007

Aos Senhores

Diretores de Relações com Investidores e Auditores Independentes

ASSUNTO: Orientação sobre Normas Contábeis pelas Companhias Abertas

(...)

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

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

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação

aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

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

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

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

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

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

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

O que pretendem os Recorrentes é legitimar para fins fiscais o que é ilegítimo, falsamente criado apenas para diminuir substancialmente o pagamento de tributo devido. A leitura de excerto do laudo relativo a G&K (fl. 726) nos traz mais inseguranças e incertezas do que a garantia de um valor em que se possa acreditar, como bem destaca o voto condutor do acórdão recorrido, *in verbis*:

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

É de conhecimento do mercado, que toda avaliação efetuada pela metodologia do fluxo de caixa descontado apresenta um significativo grau de subjetividade, dado que se baseia em expectativas sobre o futuro, que podem se confirmar ou não.

Portanto, é reconhecido que não há quaisquer garantias de que quaisquer das premissas, estimativas, projeções, resultados ou conclusões utilizadas ou apresentadas nesse documento serão efetivamente alcançadas ou virão a se verificar, total ou parcialmente. Os resultados reais verificados poderão ser diferentes das projeções e estas diferenças podem ser significativas.

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

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

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

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

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

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

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

No entanto, em relação à amortização dos ágios de 25 e 541 milhões (Boticário Participações e G&K Holding) a fiscalização cometeu o sério equívoco de lançar com base em glosa de exclusão de receita de reversão da provisão prevista na Instrução CVM 319. Equívoco que teve contribuição no fato de a Empresa ter constituído provisão no valor total do ágio, como lhe franqueia a referida Instrução, pois certamente caso fosse em valor menor o erro não teria sido cometido, pois não seria estabelecida relação entre a contabilização da despesa e da reversão da provisão.

Todavia, não podemos incluir nesse rol o valor que a própria G&K amortizou entre a data da constituição do ágio (12/2006) e a data de sua cisão parcial (11/2008), pelos motivos que passo expor.

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

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

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

E vejam, não se trata de controlar nenhuma provisão, mesmo porque a provisão da Instrução CVM 319 não foi constituída sobre o valor já amortizado (R\$4.455.536,61), mas somente pelo valor que foi transferido via contas patrimoniais à OBF (incluído no total de 1.730 milhões: para a OBF 541 milhões e fração, uma vez que 5 milhões permaneceram no 1% que a G&K preservou e os R\$4.455.536,61 já tinham sido amortizados do total do ágio de 551 milhões). O controle na parte B do Lalur era de ágio amortizado efetivamente.

Assim, o valor de R\$ 9.928.399,93 do ágio constituído quando da incorporação de ações da OBF não foi transferido contabilmente para esta última quando da cisão parcial da G&K. Isto porque R\$ 5.472.863,32 permaneceram na G&K em função do 1% do patrimônio remanescente da referida cisão que ficou na Empresa e porque R\$ 4.455.536,61 já haviam sido amortizados na G&K e adicionados no cálculo do lucro real, quando passaram a ser controlados na parte B do Lalur (a meu ver, indevidamente).

A informação foi dada pela Recorrente quando respondeu ao Termo de Intimação Fiscal nº 11, conforme abaixo reproduzo:

2. A diferença de R\$ 9.928.399,93 se refere à soma dos seguintes montantes:

- R\$ 4.455.536,61 relativos à parcela do ágio amortizado pela G&K, em 2007 e no período de janeiro a outubro de 2008, transferida para a OBF pela parte B do LALUR, e;

- R\$ 5.472.863,32, relativos à diferença entre o ágio apurado (R\$ 551.741.868,57) e o ágio transferido para OBF via cisão (R\$ 546.269.005,25), correspondente à participação de 1% da G&K que remanesceu na OBF, conforme demonstrado a seguir:

Embora a Recorrente afirme que o ágio transferido via cisão foi de R\$546.269.005,25, em verdade, contabilmente foi de R\$ 541.813.468,64.

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

E a informação no voto condutor do acórdão recorrido de que haveria lançamentos contábeis relativas aos R\$4.455.536,61 está incorreta. Este valor foi transferido à OBF apenas via parte B do Lalur.

Então, foi transferido somente via parte B do Lalur um direito que a cindida não tinha (o de amortizar fiscalmente o ágio, diminuindo o lucro real de mais de um período), transferência essa que não foi reconhecida contabilmente na cindenda e em afronta à lei societária, pois não integrou o protocolo de cisão.

Sobrepondo-se a isso está o fato, ainda, de o ágio ser absolutamente imprestável para fins fiscais, o que, por si só, seria suficiente à negativa de controle na parte B do Lalur na G&K, pois que o ágio seria indedutível, portanto, não exercendo influência em exercícios futuros.

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

Consultando o balanço de suspensão ou redução apresentado pela Recorrente, folha 232 do processo, verificamos que o valor da despesa de amortização do ágio no ano de 2008 foi de R\$23.094.175,96 (conta 371006) e que a receita de reversão da provisão da Instrução CVM 319 foi de igual valor (conta 364003).

A conta de despesa é composta da amortização do ágio de R\$ 541.813.468,64 nos meses de novembro e dezembro ($541.813.468,64 / 60 = 9.030.224,47 \times 2 = 18.060.448,94$) e pela amortização nos 12 meses do ano do ágio de R\$ 25.168.634,90 ($25.168.634,90 / 60 = 419.477,24 \times 12 = 5.033.726,88 + 18.060.448,94 = 23.094.175,82$). Portanto, os R\$4.455.536,61 não foram contabilizados e não integram a reversão de provisão.

Ainda, o Lalur registra dois controles: um de **Ágio Incorporação G&K**, no valor inicial de R\$4.455.536,61 (fl. 379) e, outro, de **Provisão p/ Realização do Ágio - Incorp G&K** (fl. 380) no valor inicial de R\$ 541.813.468,64.

O fato se repete em 2009, como se vê à folha 419 dos autos, e ajustes via FCont, haja vista que a OBF é optante pelo Regime Tributário de Transição - RTT.

Logo, contrariamente ao controle da Provisão Instrução CVM 319 na parte B do Lalur, cujo objetivo é realmente só o controle, sendo o lançamento no Lalur da reversão realizado em função da contabilidade, o ágio amortizado na G&K tinha função de controle e utilização para fins de lançamento na parte A do Lalur, pois que não tinha origem contábil.

A fiscalização, neste caso, agiu corretamente ao glosar a exclusão operada, que, repito, não foi de provisão, mas de despesa de amortização de ágio não contabilizada na OBF e operada somente via Lalur.

Além de estar correto o lançamento com fundamento em glosa de exclusão do Lalur, é a única forma de lançamento possível em relação ao ágio amortizado na G&K e não aproveitado tributariamente, mas indevidamente controlado na parte B do Lalur e transferido para a parte B do Lalur da OBF por ocasião da cisão parcial da G&K.

Nesse ponto o lançamento deve ser mantido.

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

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

Lei nº 7.689, de 1988

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

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

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se

refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

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

MULTA QUALIFICADA

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

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

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

A existência de fraude é evidente.

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

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RECURSO VOLUNTÁRIO DOS DIRETORES

Finalmente, sobre a responsabilidade solidária dos Dirigentes, forte nos artigos 124 e 135, III do CTN, os Recorrentes alegam que não houve motivação da qualificadora em relação ao ágio criado em 2003, por intermédio da Boticário Participações. Esta discussão perdeu o objeto, na medida em que nenhuma parcela do lançamento vinculada a este ágio está sendo mantida nesta decisão.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Descordo enfaticamente. O conjunto das ações, como foi tratado anteriormente, caracterizou uma fraude de grandes proporções, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa. Estamos tratando de um ágio de 551 milhões de reais em uma empresa cujo valor patrimonial ultrapassava um pouco os 50 milhões. Isso não é uma fraude pequena, e foi comandada, capitaneada pelos dois sócios.

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

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

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

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

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

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

Mantenho a sujeição passiva solidária dos dois sócios administradores.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL

Quando ao lançamento da multa isolada, observando-se a base de cálculo, tanto do IRPJ quanto da CSLL, de dezembro de 2008 e de janeiro a dezembro de 2009, verifica-se que o acréscimo de R\$74.258,76 a cada mês, correspondente à parcela da amortização do ágio, não implicará débito do contribuinte a título de estimativa mensal de IRPJ e CSLL, pelo que esta deve ser afastada.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO

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

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

O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento

*tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

(Grifei)

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

O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ACÓRDÃO n.º CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:

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

ACÓRDÃO n.º 9101002.501-1ª Turma, julgado em 12/12/2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

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

CONCLUSÃO

Pelos motivos apresentados, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, exonerando o crédito tributário IRPJ e CSLL relativo ao ágio constituído nas operações da Boticário Participações (R\$ 25.168.634,90) e ao ágio constituído nas operações da G&K Holding S/A, na parcela correspondente ao valor contabilizado na OBF, de R\$541.813.468,64, e mantendo a tributação imposta à parcela do ágio amortizado na G&K Holding e transferido via Parte B do Lalur para a Recorrente (R\$4.455.536,61). Exonero a tributação da multa isolada sobre não recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL, uma vez que a adição às bases de cálculo de dezembro de 2008 e de janeiro a dezembro de 2009 do valor mensal amortizado da parcela mantida (R\$74.258,76) não determinaria à Contribuinte o dever de recolher estimativas, pelo que a multa perde o objeto. Mantenho os juros sobre a multa de ofício, a multa qualificada e a sujeição passiva solidária dos administradores Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, no que toca à parcela mantida do lançamento.

Processo nº 10980.726765/2011-00
Acórdão n.º **1302-002.630**

S1-C3T2
Fl. 4.858

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho