



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

**Processo n°** 10980.726765/2011-00  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1302-003.493 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2019  
**Matéria** OMISSÃO NA PARTE DECISÓRIA DO ACÓRDÃO  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BOTICÁRIO FRANCHISING S.A.

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

EMBARGOS. OMISSÃO NA PARTE DISPOSITIVA DO ACÓRDÃO.

Configurada a omissão na parte decisória do Acórdão sobre ponto que a turma se pronunciou, impõe-se a sua retificação para sanar a falta de registro da votação quanto à matéria em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto da relatora.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Maria Lúcia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregorio, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

**Relatório**

Trata-se Embargos Declaratórios opostos pela FAZENDA NACIONAL, em face ao Acórdão nº 1302-002.630, prolatado na sessão de 14 de março de 2018, por meio do qual a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção deu provimento parcial ao recurso voluntário, adotando a seguinte ementa:

*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 -*

*ILÍQUIDEZ 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.*

Os embargos declaratórios foram admitidos, conforme Despacho de Admissibilidade, para fosse submetido à apreciação da Turma a alegação de:

1) omissão na parte dispositiva do Acórdão quanto ao resultado do julgamento das preliminares suscitadas em relação ao ágio formado em 2003 (aquisição da Boticário Franchising), visto que no voto condutor nesta parte (voto vencido), o relator original acolhe a preliminar de "falta de fundamentação do auto de infração quanto à aplicação da multa qualificada".

2) omissão na parte dispositiva do Acórdão quanto ao resultado do julgamento a respeito da (im)possibilidade dedução de despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL.

Tendo em vista que o relator do voto vencedor não se encontra mais neste colegiado, o processo foi distribuído para minha relatoria, nos termos do artigo 49, § 5º do RICARF.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria Lúcia Miceli - Relatora

A admissibilidade dos embargos já foi analisada, motivo pelo qual o conheço.

Como as omissões se referem à parte dispositiva do Acórdão, reproduzo a seguir o resultado do julgamento:

*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.*

Passo a analisar os embargos.

**1º Omissão** => ausência de registro na parte dispositiva do Acórdão quanto ao resultado do julgamento das preliminares suscitadas em relação ao ágio formado em 2003 (aquisição da Boticário Franchising).

Início transcrevo as alegações trazidas nos embargos:

*Consta no dispositivo do acórdão que o colegiado rejeitou as preliminares de decadência e de nulidade, suscitada em relação ao ágio formado em 2006.*

*Entretanto, não há registro do resultado da votação quanto as preliminares suscitadas em relação ao ágio formado em 2003 (aquisição da Boticário Franchising).*

*Com efeito, o voto condutor do acórdão nesta parte (voto vencido) manifesta-se pelo acolhimento da preliminar de "falta de fundamentação do auto de infração quanto a aplicação da multa qualificada", para o ágio criado em 2003. O ilustre relator do julgado consigna que:*

*"Á 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.)."*

*Em que pese a r. decisão, não consta na parte dispositiva do acórdão o registro do entendimento do colegiado sobre este*

*ponto ou, até mesmo, que tenha havido votação a respeito desta preliminar.*

Ao tratar deste ponto, o Despacho de Admissibilidade concluiu, em juízo prelibatório, que houve a omissão apontada, nos seguintes termos:

*Cabe salientar que o caso que se cuida trata de 2(dois) ágios formados em períodos distintos que tiveram tratamento também distintos. O vício apontado pela embargante recai apenas sobre a matéria referente ao primeiro ágio: de 2003.*

*O voto vencido fundamentou a desqualificação da multa para o ágio amortizado em 2003. E o voto vencedor na passagem abaixo deixou consignado que concordava com esta desqualificação e logo a seguir enfrenta a manutenção da qualificação para o outro ágio: de 2006.*

*Segue trecho do voto condutor do acórdão embargado:*

#### **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).***

(...)

***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.*

***Como bem colocou a embargante, poder-se-ia até inferir o resultado de forma indireta (dar provimento para a desqualificação da multa em relação ao ágio de 2003), mas a falta do registro do resultado expresso na parte dispositiva do Acórdão coloca em dúvida "até mesmo, que tenha havido votação a respeito desta preliminar", nas palavras a embargante.***

*A esse respeito assim a embargante complementa:*

*De fato, o resultado do julgamento pode ser inferido a partir do registro no voto vencedor de que não há discordância em relação ao voto vencido, neste quesito. Contudo, salvo melhor juízo, o resultado de um julgamento que cancela parte de um auto de infração não deve ser "deduzido/inferido", mas sim deve constar expressamente do*

*acórdão recorrido, fazendo constar, inclusive, se tratou de julgamento unânime ou por maioria.*

*De fato, apesar de o voto vencido ter acolhido em seus fundamentos o cancelamento da multa qualificada por falta de fundamentação do auto de infração; bem assim o voto vencedor ter reiterado sua concordância em relação a este acolhimento, na parte dispositiva do resultado do acórdão não ficou consignada a ocorrência de tal evento (provimento da qualificação da multa de ofício para o ágio de 2003). Pelo contrário, o que consta em relação ao resultado da matéria "multa qualificada" é que se negou provimento de forma geral. Neste ponto, havendo até mesmo uma contradição entre o resultado que constou em Ata e na parte dispositiva do Acórdão e o que se revela a partir do conteúdo e parte dispositiva do julgado.*

Isto posto, concluo que houve de fato omissão no dispositivo do Acórdão embargado quanto à qualificação da multa de ofício para o ágio formado em 2003. É de se atentar que são infrações autônomas, já que o lançamento trata da indedutibilidade das despesas com 2 (dois) ágios formados em períodos distintos, em 2003 e 2006. O julgamento quanto à qualificação da multa de ofício para os créditos tributários lançados em decorrência do ágio formado em 2003 pode, e como de fato o foi, diferente quanto à qualificação da multa de ofício relativa aos lançamentos do ágio formado em 2006.

Nestes termos, a omissão do registro no dispositivo do Acórdão quanto ao resultado do julgamento desta matéria deve ser sanada. Isto posto, da leitura dos votos, vencido e vencedor, não restam dúvidas que a qualificação da multa de ofício foi afastada com relação ao ágio formado em 2003. O que falta decidir é se o julgamento foi unânime ou não. Neste ponto, entendo que se existisse qualquer divergência de entendimento, ela certamente estaria registrada. É pela falta de registro de divergência que concluo que houve unanimidade quanto ao provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Portanto, voto por acolher os embargos neste ponto, para retificar o dispositivo do Acórdão nº 1302-002.630, incluindo o resultado do julgamento quanto ao provimento ao recurso voluntário, por unanimidade, para reconhecer a nulidade quanto à qualificação da multa de ofício para o ágio formado em 2003.

**2ª Omissão** => na parte dispositiva do Acórdão quanto ao resultado do julgamento a respeito da (im)possibilidade dedução de despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL.

Assim se manifestou a embargante:

*Do mesmo modo, não consta na parte dispositiva do acórdão o entendimento do colegiado a respeito da (im)possibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL.*

*O ilustre redator do voto vencedor faz constar em sua manifestação o seguinte:*

*"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: [...]"*

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

*Em que pese o voto proferido pelo i. Conselheiro, não consta na parte dispositiva do acórdão o registro do entendimento do colegiado sobre este ponto ou, até mesmo, que tenha havido votação a respeito.*

*Não se sabe, pois, se entendimento do colegiado segue ou não a mesma lógica explicitada no voto vencedor, cabendo a ele fazer constar na parte dispositiva do acórdão a conclusão a que se chegou, efetivamente.*

Ao tratar deste ponto, o Despacho de Admissibilidade concluiu, em juízo prelibatório, que houve a omissão apontada, nos seguintes termos:

*A omissão apontada tem a mesma natureza da anterior, não constando da parte dispositiva do acórdão o entendimento do colegiado a respeito da possibilidade ou não de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL. A única diferença deste item para o anterior é que no outro constou a sua negativa de forma genérica e neste caso há apenas uma completa omissão do resultado que deveria constar em ata.*

Mais uma vez trata-se de matéria autônoma, que se acolhida pelo colegiado pode infirmar o lançamento tão somente da CSLL, motivo pelo qual seu registro na parte dispositiva se faz necessária. Como bem colocado pelo Despacho de Admissibilidade, nada consta no Acórdão nº 1302-002.630. Isto posto, uma vez detectada a omissão, esta deve ser sanada.

A questão a ser decidida é quanto aos membros do colegiado que acompanharam o voto vencido ou o voto vencedor. Por certo que a decisão foi por maioria, restando vencido o relator original que votou por dar provimento integral ao recurso voluntário. Assim, para dirimir a questão, tomo por base a decisão com relação à exigência principal, já que a constituição do crédito tributário de CSLL é seu reflexo. Restou assim consignado no dispositivo do Acórdão quanto ao IRPJ:

*"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;**"*

Portanto, voto por acolher os embargos neste ponto, para retificar o dispositivo do Acórdão nº 1302-002.630, incluindo o resultado do julgamento que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário com relação à possibilidade da dedução de despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por acolher os embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, sem efeitos infringentes, para retificar o dispositivo do Acórdão nº 1302-002.630 nos seguintes termos:

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, **em reconhecer a nulidade, por falta de fundamentação, da qualificação da multa de ofício relativo aos lançamentos decorrentes do ágio de 2003**, assim como 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", **assim como negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de dedução da base de cálculo da CSLL destas mesmas parcelas**, 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.

É como voto.

Maria Lúcia Miceli - Relatora