



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.726765/2011-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-006.999 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	BOTICÁRIO FRANCHISING S/A E FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	BOTICÁRIO FRANCHISING S/A E FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine situação fática distinta da analisada no aresto recorrido.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. EXCLUSÕES GLOSADAS E PARCIALMENTE MANTIDAS. AUSÊNCIA DE DECISÃO NO PARADIGMA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência não evidencia decisão na parte em que a exigência foi mantida no acórdão recorrido. Os casos comparados referem lançamentos decorrentes da mesma operação realizada no grupo empresarial e o vício motivador do cancelamento, no recorrido, da outra parcela da exigência está referido nas duas decisões comparadas. Contudo, não é possível identificar, no paradigma, o motivo para cancelamento integral da exigência

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

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

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

contabilização de despesas indedutíveis, a parcela do crédito tributário correspondente deve ser cancelada.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

SOLIDARIEDADE PASSIVA FUNDAMENTADA NO INTERESSE COMUM. DEMONSTRAÇÃO DO VÍNCULO COM O FATO GERADOR.

São solidariamente obrigados os sujeitos que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Não restando comprovado que houve atuação de maneira concorrente dos arrolados, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, não há atraí-los para o polo passivo da obrigação tributária, vez que não se caracteriza o interesse jurídico comum necessário à aplicação do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO INCISO III DO ART. 135 DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Se não se mostram presentes os elementos necessários à qualificação da multa de ofício, não há como prevalecer a atribuição de responsabilidade lastreada em hipótese que demanda a comprovação do dolo, como no caso do inciso III do art. 135 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE.

Somente se mantém a multa qualificada nas hipóteses em que, comprovado o dolo, resta caracterizada hipótese de sonegação, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso apenas em relação à matéria “(1) - tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”; (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso apenas em relação à matéria “(6) – Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude”, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo conhecimento parcial em maior extensão, também em relação à matéria “(3) - Parcial acolhimento de prejudicial de mérito relativa à tributação da receita da reversão da provisão”; e (iii) quanto aos Recursos Especiais dos Coobrigados, por unanimidade de votos,

conhecer dos recursos nas matérias admitidas (7 e 8). No mérito, acordam em: (i) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar provimento; (ii) quanto ao recurso do Contribuinte, por maioria de votos, dar-lhe provimento para reduzir a multa de ofício para 75%, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento parcial para reduzir a multa para 100%; e (iii) em relação aos recursos dos Coobrigados: (a) quanto à matéria “(6) Ausência de responsabilidade tributária solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 124, I e 135, III do CTN”, por maioria de votos, dar-lhes provimento, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por negar provimento, e por fundamentos distintos, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que acompanhou a divergência apenas em relação ao art. 135, III, do CTN, e o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que acompanhou a divergência somente em relação ao art. 124, I, do CTN; e (b) em relação à matéria “(7) Ausência de comprovação de dolo e fraude para fins de afastamento da responsabilidade tributária e multa qualificada”, por maioria de votos, dar-lhes provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento parcial para reduzir a multa para 100%. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção em apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

*Assinado Digitalmente*

Edeli Pereira Bessa – redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela contribuinte BOTICÁRIO FRANCHISING S/A, pela FAZENDA NACIONAL e pelos responsáveis tributários Srs. MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAU em face do Acórdão nº 1302-002.630 (14/03/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

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 ilícito 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.

A exigência em discussão nos autos refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL decorrentes de deduções indevidas de amortização de ágio gerado internamente, bem como de multa qualificada (150%) incidente sobre os valores exigidos de ofício e de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

Em relação as infrações envolvendo o ágio, pode-se extrair do TVF que o presente processo trata da glosa de ágios amortizados pela OBF em 2006 a 2009, os quais foram oriundos da utilização dessa empresa como investimento nas empresas BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA (em 2003) e G&K Holding S.A. (em 2006), e redundaram de forma específica nas seguintes infrações:

*- exclusão indevida na apuração do lucro real de valores relativos ao ágio apurado em 08/12/2003 pela Boticário Participações Ltda., com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247 e 250 do RIR de 1999:*

31/12/2006.....R\$	5.033.727,00	.
31/12/2007.....R\$	5.033.726,90	.
31/12/2008.....R\$	5.033.726,90	.
31/12/2009.....R\$	4.194.772,48	.

*- exclusão indevida na apuração do lucro real de valores relativos ao ágio apurado em 18/12/2006 pela G&K Holding S/A, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247 e 250 do RIR de 1999:*

31/12/2008.....R\$	18.208.966,95	.
31/12/2009.....R\$	109.253.801,05	

O relatório da decisão recorrida muito bem esclarece os contornos da lide:

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 autuada e Aerofarma Perfumarias Ltda, acompanhadas do ágio referido e do ágio referente à Aerofarma Perfumarias Ltda. Aduz que em 01/11/2004 verificou-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 autuada tornou-se subsidiária integral de G&K Holding S/A, tendo em conta laudo que atribuiu à autuada o valor de mercado de R\$ 605.537 mil, a controladora registrou em seu Ativo Permanente o investimento na autuada 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 autuada 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 Elisão 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 (assembleias, 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 caso 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 comercial, 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 Kringsner 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 conseqüência 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 norteadada por razões empresariais sólidas, reputando infundadas as alegações das autoridade fiscais para glosar os encargos de amortização de ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

Argüiu 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.

[...]

Ao apreciar as impugnações, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu considerá-las improcedentes.

Contudo, tal decisão da DRJ-Curitiba/PR, de 15/03/2012, **foi anulada** pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF (Acórdão nº 1101-001.038, sessão de 12/02/2014), para que novo acórdão fosse proferido, e integrado com a apreciação das arguições relativas à **impossibilidade de tributação da receita de reversão da provisão constituída com base nas Instruções CVM 319/1999 e 349/2001.**

O Acórdão nº 1101-001.038 – 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária foi assim ementado:

“NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. Todavia, a omissão acerca do exame de argumentos apresentados como hábil a isoladamente afastar a exigência, ou ao menos parte dela, enseja cerceamento do direito de defesa por supressão de instância e impõe a declaração de nulidade da decisão recorrida.”

A DRJ, então, proferiu novo julgamento, complementando a fundamentação original, mormente em relação ao ponto principal objeto da anulação (glosa das exclusões realizadas pelo recorrente quanto às provisões tratadas pelas Instruções 319 e 349 da CVM) que então recebeu a seguinte ementa:

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.

Inconformados, o contribuinte e respectivos solidários apresentaram recursos voluntários ao CARF, aos quais deu-se provimento parcial, nos termos da ementa já transcrita no início deste relatório, reconhecendo a nulidade, por falta de fundamentação, da qualificação da multa de ofício relativa aos lançamentos decorrentes do ágio de 2003; acolhendo parcialmente a prejudicial de mérito relativa à glosa das exclusões realizadas pelo contribuinte a título reversão de provisões; cancelando a multa isolada de estimativas; e mantendo-se as respectivas responsabilizações tributárias.

Após prolação do citado Acórdão, a PFN opôs embargos de declaração que redundaram no Acórdão de Embargos nº 1302-003.493, de 16/04/2019, sem efeitos infringentes, apenas para consignar na parte dispositiva da decisão a nulidade (por falta de fundamentação) da multa qualificada também para o ágio formado em 2003, bem assim fazer constar também na parte dispositiva a negativa ao recurso voluntário quanto à possibilidade de dedução daquelas mesmas parcelas de amortização de ágio *da base de cálculo da CSLL*.

O processo foi encaminhado à PGFN em 13/05/2019 (Despacho de Encaminhamento à efl. 4.885). Em 18/06/2019, tempestivamente, a PGFN interpôs o Recurso Especial de e-fls. 4.886/4.920 (Despacho de Encaminhamento à e-fl. 4.921).

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 4.923 a 4.946 deu seguimento parcial ao Apelo da Fazenda Nacional. No caso, admitiu-se a arguição relativa a “2) falta de motivação na aplicação da multa qualificada para o ágio de 2003” e não se admitiu a arguição vinculada à “1-tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”.

A PGFN inconformada ingressou com agravo (e-fls. 4.948 a 4.964) em relação à matéria para qual não houve seguimento (“1-tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”), sendo o mesmo acolhido pelo despacho em agravo de (e-fls.4.967 a 4.978), cujo teor será parcialmente reproduzido no voto quanto ao conhecimento.

O Contribuinte tomou ciência do referido Acórdão de Embargos em 06/07/2020 (e-fl. 5.479), bem assim do despacho de admissibilidade e despacho em agravo, e, em 17/07/2020 (e-fl. 5.481), interpôs o Recurso Especial de e-fls. 5.483 a 5.644.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 5.897 a 5.923 deu seguimento parcial ao Apelo do Contribuinte, em relação às seguintes arguições de divergência:

- 1) Parcial acolhimento de prejudicial de mérito relativa à tributação da receita da reversão da provisão;
  - 2)Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas apenas através do primeiro paradigma (Ac. nº 1301-001.394);
  - 3) Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSL”;
- e
- 4)Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude.

Por razões de clareza, serão apresentadas de forma perfiladas a fundamentação do despacho para admitir as várias matérias ora combatidas.

O Despacho de Admissibilidade deu seguimento ao Apelo do Contribuinte, em relação às arguições de divergência acima, nos seguintes termos:

**1) Parcial acolhimento de prejudicial de mérito relativa à tributação da receita da reversão da provisão**

[...]

Em resumo, por esta primeira divergência defende a Recorrente que embora a Fiscalização tenha buscado questionar o aproveitamento fiscal do ágio, ao invés de glosar as parcelas de amortização fiscal do ágio – que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e CSL, realizou o lançamento fiscal sob a justificativa de que deveria ter sido oferecido à tributação o resultado decorrente da reversão da provisão imposta pela Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (ICVM) nº 319/99, com alterações introduzidas pela ICVM nº 349/01. Daí se pleiteou a admissão da divergência por paradigma que em situação quase idêntica cancelou totalmente o lançamento por erro na descrição dos fatos e enquadramento legal.

### **Do mesmo arcabouço jurídico e da situação fática também assemelhada**

Como bem colocou a Recorrente, em todos os julgados a lide se circunscreve ao cabimento tributação da receita de reversão de provisão de ajuste de realização do ágio, envolvendo as mesmas operações dentro do mesmo Grupo (Boticário), bem assim foram realizados os mesmo procedimentos para constituição da provisão e de contabilização do ágio. No caso a empresa Botica do paradigma procedeu com o mesmo *modus operandis* da Recorrente.

### **Da análise da divergência**

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente obteve êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Tanto o acórdão recorrido, quanto os 2(dois) paradigmas tratam da tributação da provisão de ágio com as características em comum já acima descritas, porém com conclusões diversas.

No ac. recorrido a prejudicial de "erro de enquadramento da infração" pela impossibilidade de tributação sobre a receita da reversão da provisão, foi acolhida parcialmente fazendo distinção entre a parcela do ágio que já tinha sido amortizada pela própria G&K e o saldo posteriormente amortizado pela OBF, isso porque "se a infração apontada pelo Fisco diz respeito a exclusões indevidas do Lucro Real, mas a real irregularidade cometida foi a contabilização de despesas indedutíveis, o crédito tributário deve ser cancelado".

De outra banda, o paradigma analisando as mesmas operações considerou que a glosa de exclusão operada tinha outra natureza e por isso deveria ser mantida, já que não se tratava "de provisão, mas de despesa de amortização de ágio não contabilizada na OBF e operada somente via Lalur."

[...]

Portanto, a divergência jurisprudencial para esta primeira matéria está configurada através do paradigma apresentado.

### **2)Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

[...]

O Colegiado recorrido entendeu que o ágio foi criado artificialmente e por isso, seria indedutível, sendo que sua artificialidade estaria caracterizada pelo fato de o mesmo ter sido gerado internamente, dentro um mesmo grupo econômico, (ágio interno).

Esse fundamento também guardaria ligação com manutenção da glosa parcial da exclusão das receitas de provisão de ajustes no ágio.

[...]

De outra banda, no paradigma, essas mesmas circunstâncias não foram consideradas suficientes para descaracterizar a operação de **aquisição de investimento** tal qual previsto nos referidos artigos e mantendo-se incólume a amortização do ágio gerado mesmo entre partes relacionadas, isso porque o paradigma aceita como substância econômica da operação **a própria busca por uma tributação mais favorecida, e não havendo à época da apuração do ágio**, qualquer vedação na legislação sobre tais formas de apuração e aquisição, sendo inaplicáveis as normas contábeis e orientações da CVM como meio de impedir os respectivos efeitos fiscais.

No caso segundo o entendimento paradigmático, “o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração”

Seguem trechos de ambos os julgados que amparam a conclusão acima:

[...]

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR esta matéria em face da comprovação do dissídio jurisprudencial através do paradigma nº 1301-001.297. (Destaques do original)

### **3) Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSL**

[...]

#### **ANÁLISE DO PRIMEIRO PARADIGMA: Ac. nº 1301-001.394**

Diferente do próximo paradigma a ser analisado, este caso trata de uma situação assemelhada ao do ac. recorrido sob o aspecto fático e jurídico, dado que versou sobre caso em que se discutia efetivamente sobre o ágio incentivado considerado indedutível no IRPJ e seu reflexo na CSLL. A similitude também não é comprometida mesmo que tal matéria tenha sido tratada como uma questão de fundo à glosa de provisão do ágio a ser realizado, dado que estão matérias umbilicalmente interligadas.

Dessa forma, enquanto o recorrido em face da conclusão que a amortização do ágio seria indedutível da base de cálculo do IRPJ, tratou a sua repercussão na base da CSLL como uma matéria reflexa, na medida em que constatou a existência de provisão legal que possibilitaria o reconhecimento também da indedutibilidade da CSLL em face da indedutibilidade do IRPJ por meio dos art. 6º da Lei nº 7.689, de 1988 e do art. 58 Lei nº 8.981, de 1995.

De outra banda, em sentido oposto, o segundo paradigma tratou a repercussão do ágio na CSLL como um tema completamente autônomo, aduzindo que não haveria provisão legal específica para indedutibilidade da CSLL deixando subentendido que isso independeria da sorte do lançamento do IRPJ quanto à dedutibilidade do ágio.

Ainda a respeito da questão levantada acima que perpassou a glosa de provisão do ágio a ser realizada, é sabido que similaridade fática demandada entre os acórdãos

confrontados há de recair os aspectos que se mostraram relevantes para as respectivas decisões.

E nesse caso o voto condutor do acórdão recorrido, decidiu exclusivamente por razões de direito, a saber, seu entendimento de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 permite que as despesas com a amortização de ágio, indedutíveis para fins do IRPJ, sejam também assim consideradas para fins da CSLL. Nada leva a crer que, caso a situação dos autos fosse levada à decisão do paradigma, a decisão seria diferente.

Pelo exposto, OPINO por ADMITIR esta matéria, através do primeiro paradigma (Ac. nº 1301-001.394).

[...]

**4) Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude.**

[...]

#### **Do mesmo arcabouço jurídico e da situação fática também assemelhada**

Como bem colocou a Recorrente, em todos os julgados a lide se circunscreve ao às mesmas operações e procedimentos dentro do mesmo Grupo (Boticário) envolvendo a temática do planejamento tributário do ágio, mais especificamente o ágio da G&K (2006) e sua dedutibilidade pelas empresas operacionais do Grupo Boticário após a cisão parcial e incorporação reversa. **No caso do primeiro paradigma (1301-002.918)**, a empresa **CALAMO DISTRIBUIDORA** procedeu com o mesmo *modus operandis* da Recorrente (Boticário Franchising) que conduziu no caso do ac. recorrido à qualificação da multa de ofício e, nesse primeiro paradigma, não.

**No segundo paradigma (Ac. nº 1301-004.168)**, a situação guarda uma identidade ainda maior por se tratar de paradigma da mesma Demandante (BOTICÁRIO FRANCHISING S/A).

#### **Da análise da divergência**

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente obteve êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.**

Para corroborar a conclusão acima, os seguintes trechos das ementas aos acórdãos paradigmas já são suficientes, em considerando que as operações foram praticamente idênticas:

**1º Paradigma - Acórdão nº 1301-002.918** – Empresa CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A, **pertencente ao mesmo grupo econômico** da Recorrente:

[...]

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço

justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas conseqüências fiscais.

**ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGITIMIDADE.**

Embora a criação da empresa veículo teve como objetivo a economia tributária, de não se pode qualificar como ilícita a opção por um caminho facultado pela legislação.

**ÁGIO. MULTA QUALIFICADA.**

Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

[...]

**2º Paradigma - Ac. nº 1301-004.168 – do próprio Recorrente (BOTICÁRIO FRANCHISING S/A):**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

**ÁGIO. REGISTRO CONTÁBIL. QUOTAS DE AMORTIZAÇÃO. GLOSA DECADÊNCIA.**

O prazo de decadência para a glosa das quotas de amortização de ágio começa a fluir do momento em que a amortização gera efeitos sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, independentemente da data de constituição e de registro contábil do ágio.

**ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. NÃO DEDUTIBILIDADE.**

As quotas de amortização do ágio nascido de operações envolvendo empresas do mesmo grupo econômico são insuscetíveis de dedução do IRPJ e da CSLL, em razão da falta de substância econômica.

**ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. PARTES INDEPENDENTES. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.**

São passíveis de dedução as quotas de amortização de ágio fundado na perspectiva de rentabilidade futura, desde que o ágio seja oriundo de negócio entre partes independentes, tenha havido efetivo pagamento do preço e esteja ausente qualquer vício de simulação.

[...]

**MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. NÃO CABIMENTO.**

É incabível a aplicação de multa qualificada, no percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual houvesse, ao tempo dos fatos, divergência na doutrina e na jurisprudência.

[...]

Por todo exposto, OPINO que se ADMITA esta **quarta matéria** em face da comprovação do dissídio jurisprudencial por meio dos 2(dois) paradigmas apresentados. (Destaques do original)

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. (5.924 a 5.943) deu seguimento parcial ao Apelo dos Solidários, em relação às seguintes arguições de divergência:

1) Ausência de responsabilidade tributária solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 124,I e 135, III do CTN; e

2) Ausência de comprovação de dolo e fraude para fins de afastamento da responsabilidade tributária e multa qualificada.

Consta Contrarrazões do Contribuinte oferecendo resistência à admissão do Recurso Especial da Fazenda Nacional, em parte admitido em sede de agravo.

Em relação ao primeiro item impugnado pelo Contribuinte, os excertos abaixo reproduzidos bem sintetizam o seu inconformismo em relação a admissão da divergência relacionada ao cancelamento da tributação da receita da reversão da provisão:

De fato, trata-se da mesma operação sendo discutida nos dois casos, ambas envolvem a reestruturação societária do Grupo Boticário e amortização do ágio apurado pela G&K em 2006. Igualmente, o pano de fundo sob discussão é o mesmo, ao passo que tanto no Processo Administrativo nº 10980.725496/2011-56, como no presente, o enquadramento legal para o lançamento do IRPJ e da CSLL se deu por exclusão indevida do LALUR, lastreados nos artigos 247 e 250 do antigo RIR/99, com a adição das receitas decorrentes da reversão da provisão para ágio na apuração do lucro real e do lucro líquido. Sendo assim, perfeito estaria o paradigma, se a conclusão descrita na ementa do julgado detalhasse todos os aspectos contábeis que infirmaram à aquela conclusão. Confira-se referida ementa nos trechos que interessam:

***“Acórdão nº 9101-003.446 – 1ª Turma Sessão de 6 de março de 2018***

*Matéria Aproveitamento tributário de ágio gerado internamente. Recorrente CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A. (contribuinte); MIGUEL GELLERT KRIGSNER (responsável tributário); ARTUR NOEMIO GRYNBAUM (responsável tributário) Interessado FAZENDA NACIONAL “GLOSA DE EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS. RECEITAS DE REVERSÃO DE PROVISÃO. TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Se os lançamentos relativos à glosa de despesas de amortização do ágio e à reversão de provisão relacionada ao mesmo ágio somente provocam efeitos contábeis, não é possível à Fiscalização determinar, nos autos de infração, a glosa de despesas consideradas indedutíveis. No caso concreto, o único reflexo tributário operado pela pretensa aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 se deu por meio de exclusões promovidas diretamente na parte “B” do LALUR. Sendo assim, agiu bem a Fiscalização ao identificar a infração tributária cometida como “Exclusões Indevidas”, não se podendo falar em erro no enquadramento legal, erro na descrição dos fatos ou ainda em tributação em duplicidade”.*

Contudo, é de se atentar ao fato que naquele processo da Cálamo, apesar da forma de contabilização da provisão e todos os seus desdobramentos no LALUR serem os mesmos, **a própria CSRF trouxe fatos novos**, supostas irregularidades que diferentemente da “**neutralidade fiscal da provisão**”, justificariam a infração de suposta exclusão indevida de *receitas* do LALUR. Naquela oportunidade, o voto condutor do v. acórdão *paradigma* trouxe supostas irregularidades relacionadas diretamente a procedimentos adotados pela Cálamo que justificariam o fato do lançamento poder ser feito exclusivamente com base na exclusão da receita da reversão da provisão.

[...]

Os trechos acima não deixam margens para dúvida que, independentemente de aspectos contábeis que poderiam ser comuns às empresas do Grupo Boticário no tocante à constituição da provisão e sua posterior reversão, no caso específico da Cálamo, foram trazidos os elementos acima sobre os quais a CSRF se debruçou para manter a glosa da receita da reversão da provisão efetuada pelas autoridades fiscais. Naquele julgamento, tais procedimentos foram colocados à prova não apenas sob a ótica da suposta “artificialidade” do ágio, mas sim sob a ótica da técnica contábil, questionando-se que a Cálamo não teria seguido as Instruções CVM nº 319 e nº 349, identificando-se suposta ausência de reconhecimento do benefício fiscal esperado e de registro na conta de reserva especial de ágio na incorporação.

[...] (Destaques da Recorrente).

O seguinte excerto sintetiza bem o teor das contrarrazões em relação ao segundo item (ágio interno) para o qual se deu seguimento ao recurso da PGFN:

Conforme já mencionado, o contexto fático em que se formou o v. acórdão recorrido foi o que: (i) existiam duas operações societárias e ágios absolutamente distintos (um ágio de 2003 e outro de 2006); (ii) a fiscalização somente descreveu as operações societárias e a suposta concatenação de atos para fins de cabimento da multa qualificada relativa ao ágio de 2006 (ágio da G&K); (iii) os demais itens do TVF mencionados pela DRJ em Curitiba não se prestaram descrever as operações envolvendo a Boticário Participações Ltda., de forma a evidenciar a mesma concatenação de atos empreendida no ágio da G&K Holding e, ao final, (iv) foi reconhecida a nulidade da multa qualificada para o ágio de 2003 por ausência de motivação, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, em razão de vício insanável. Ou seja, a preliminar foi acolhida em um contexto de evidente ausência de motivação e de fundamentação no TVF, até mesmo quanto à descrição dos atos societários empreendidos e das operações efetuadas, com a presença de um erro insanável que justificou a sua nulidade. Tal situação em nada se coaduna com a situação fática dos referidos paradigmas, que sequer adentra sobre a aplicação ou não do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 em casos como a situação concreta. De outra banda, tal descrição dos fatos/operações ou até mesmo a existência ou não de um tópico específico para multa qualificada não são colocados à prova nos Acórdãos nºs 1301-001.220 e 9101-004.052 utilizados como paradigma. Fica evidente, pela leitura dos mesmos, que tal premissa, naqueles processos, teria sido cumprida pelas autoridades

fiscais no TVF, diferentemente do ocorrido no caso concreto. Diante disso, frente a esse pressuposto (que não se verifica no caso concreto para o ágio de 2003), é que foi firmado o entendimento de que a própria infração apurada (ágio interno) seria ínsita à qualificação da multa. Em momento algum o CARF ou essa própria CSRF afastaram a necessidade de descrição dos fatos ou de motivação do lançamento fiscal. Por isso, o v. acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas se distinguem (e muito) no tocante a esse ponto, não se prestando a justificar a existência de dissídio jurisprudência por total ausência de similitude fática.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 20/01/2021 (e-fl.5.959) e a Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, em 01/02/2021 (fl. 5.984) Contrarrazões de fls. 5.960-5.983.

Em sua peça, a PGFN não oferece resistência ao conhecimento do Apelo do Contribuinte, e, quanto ao mérito, a sua argumentação por matéria está abaixo resumida:

1) Em relação ao acolhimento parcial da preliminar de mérito relacionada à Provisão de ágio:

- ressalta primeiro que discorda do acolhimento da preliminar de mérito, mesmo parcialmente, e defende em seu Recurso Especial que o acórdão deve ser reformado nesse quesito, pois a provisão em questão não foi constituída segundo as orientações contidas nas Instruções CVM nº 319 e nº 349;

- entretanto, em relação à parcela da provisão de ágio que foi negada provimento, reafirma que o colegiado agiu corretamente *“ao fazer distinção entre a parcela do ágio que já tinha sido amortizada pela própria G&K e o saldo posteriormente amortizado pela OBF”*. Como ficou consignado no voto vencedor do acórdão recorrido, ratifica o fato de que não foi constituída, na G&K, a provisão CVM para a parcela que por ela foi amortizada. Explica quanto a esta parcela já amortizada do ágio, *“que na OBF representaria o valor de R\$4.455.536,61 não foi contabilizada na OBF, mas sim transferidos para a OBF via parte B do Lalur, presumivelmente a título de transferência de supostos direitos”*.

2) Da indedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

- em relação ao ágio gerado em 2006 (incorporação das ações da OBF pela G&K), aduz que ele não seria dedutível nos termos da legislação tributária vigente uma vez que *“não existiu de verdade, fora criado apenas “no papel”, pois não apresenta propósito negocial e substrato econômico que justifique o seu surgimento, a sua existência”*.

- um ágio pautado em objetivos meramente societários não há como ser confundido com um ágio que é cobrado em razão da rentabilidade futura que um negócio pode gerar. Como já ressaltado, o “propósito negocial” eleito pelo grupo empresarial a fim de justificar o ágio cobrado na incorporação das ações da OBF sequer é um verdadeiro propósito negocial.

- o referido ágio (registrado na G&K) nunca teve como propósito negocial a rentabilidade futura da OBF, apesar de ter juntado aos autos um laudo sem qualquer substância econômica em operações intragrupo, que não envolveram qualquer sacrifício econômico, bem assim sem também qualquer circulação de riquezas;

- o ágio deve ser proveniente de um negócio comutativo, onde as partes contratantes, independentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e obrigações correspondentes.

3) Da indedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei nº 7.689/1988 e 57 da Lei nº 8.982/1995:

- não prospera a tese subsidiária trazida pelo Contribuinte no sentido de que, caso se mantenha a glosa referente à amortização do ágio, não haveria previsão legal para a adição da correspondente despesa na base de cálculo da CSLL, sob o fundamento de que toda norma que se aplica ao IRPJ, se aplica a CSLL.

- embora o art. 25 do Decreto-Lei 1.598/1977 tenha sido taxativo no sentido de prever que a amortização do ágio não seria computada na determinação do lucro real. Por outro lado, faz a ressalva de que, observado o disposto no art. 33 do mesmo Decreto-Lei 1.598/1977, a amortização do ágio poderia ser utilizada para determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

- também não restam dúvidas que o único dispositivo que poderia fundamentar eventual dedução da despesa com a amortização do ágio seria o inciso III do art. 386 do RIR/99;

- a finalidade da lei é permitir um controle contábil do ágio e da sua amortização, sem que tenha qualquer efeito fiscal até a alienação ou liquidação do investimento. Em relação à apuração da base de cálculo da CSLL, dado que não há norma expressa que autorizativa da dedução da despesa com amortização de ágio, não existe a renúncia fiscal. Dessa forma, ao contrário do que defende o Contribuinte, se a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que preveja a adição dessa rubrica, por outro lado, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal a autorizando.

4) Da aplicação da multa qualificada:

- apesar de a defesa alegar que a razão negocial para a criação dos ágios decorreu de necessidades societárias do grupo empresarial, o contribuinte, contudo, de forma inexplicável apresenta laudos de valor de mercado pautado na

rentabilidade futura das suas empresas a fim de embasar a legalidade da amortização dos ágios no disposto nos artigos 385 e 386 do RIR/99.

- indaga então qual seria o propósito comercial dos ágios registrados: o declarado pelos laudos (aquisição de investimento com base na rentabilidade futura), ou aquele que é confessado (reestruturação societária do grupo empresarial).

- dessa forma, apesar de a tentativa do grupo comandado pelos Senhores MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, em dar uma aparência de legalidade (vontade declarada) às operações realizadas, os fatos indica que a vontade real das empresas era diversa daquela informada, restando evidente o intuito doloso dos recorrentes nos ilícitos tributários cometidos na sua tentativa de lançar mão de documentos (laudos sem substância econômica) que atestaram operações que nunca aconteceram na realidade, levando a Fazenda Nacional a incorrer em erro.

#### 5) Da responsabilidade solidária dos acionistas autuados

- a autuação muito bem caracterizou o interesse comum a que se refere o art. 124, inciso I do CTN, dos acionistas com base da demonstração do ganho pessoal que eles obtiveram com o benefício fiscal auferido pela OBF com os dois ágios registrados. O aumento patrimonial da OBF proporcionado pela redução tributária decorrente dos ágios amortizados foi aproveitado de forma direta pelos acionistas dessa empresa. Arremata, “parte dos recursos que a União deixou de recolher da OBF no período de 2006 a 2009 foi parar diretamente ‘nos bolsos’ dos acionistas considerados responsáveis solidários”.

- a responsabilidade pessoal decorrente de infração à lei a que se refere o art. 135, inciso III do CTN, também está devidamente caracterizada isso porque a “*infração à lei, com evidente intuito de fraude, cometida pelos acionistas restou configurada, em especial, pela participação ativa deles nos atos societários considerados fraudulentos*”. Ressalta o amplo poder de controle os responsáveis tributários exerciam “*sobre todas as empresas que participaram do surgimento e amortização dos ágios registrados, além da efetiva participação delas nas tomadas de decisão de todas as empresas, atestam de forma irrefutável o dolo em reduzir de forma indevida a tributação futura*”.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

### VOTO VENCIDO

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

## 1 CONHECIMENTO

### 1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Conforme relatado, o Despacho de Admissibilidade de fls. 4.923 a 4.946 deu seguimento parcial ao Apelo da Fazenda Nacional. No caso, admitiu a arguição relativa a “2) falta de motivação na aplicação da multa qualificada para o ágio de 2003” e não admitiu a arguição vinculada à “1-tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”.

A PGFN inconformada ingressou com agravo (e-fls. 4.948 a 4.964) em relação à matéria para qual não houve seguimento (“1-tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”), sendo o mesmo acolhido pelo despacho em agravo de e-fls.4.967/4.978.

Passemos a análise do conhecimento de cada uma dessas arguições de divergência.

#### 1.1.1 MATÉRIA (1) - TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DE REVERSÃO DA PROVISÃO RELATIVA AO ÁGIO

Intimado, o Contribuinte, ora recorrido, para esta matéria apresentou Contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Apelo Especial interposto pela Fazenda Nacional em face da falta de similitude fática entre os julgados.

Na linha do despacho de admissibilidade que admitiu a matéria (a admissão foi revertida em sede de agravo) defende que .essa falta de similitude diria respeito ao fato de que a decisão paradigma estaria “lastreada em fatos específicos relacionados à escrituração contábil do contribuinte”, que não encontrariam paralelo no acórdão recorrido,

Aduz ainda em complemento que:

“Naquela oportunidade, o voto condutor do v. acórdão paradigma trouxe supostas irregularidades relacionadas diretamente a procedimentos adotados pela Cálamo que justificariam o fato do lançamento poder ser feito exclusivamente com base na exclusão da receita da reversão da provisão”;

Sendo mais específica, descreveu as referidas irregularidades (supostamente ausentes do contexto do acórdão recorrido) da seguinte forma:

Naquele julgamento, tais procedimentos foram colocados à prova não apenas sob a ótica da suposta “artificialidade” do ágio, mas sim sob a ótica da técnica contábil, questionando-se que a Cálamo não teria seguido as Instruções CVM nº 319 e nº 349, identificando-se suposta ausência de reconhecimento do benefício fiscal esperado e de registro na conta de reserva especial de ágio na incorporação.

Sem razão o Recorrido. É preciso esclarecer que as situações fáticas a serem comparadas não precisam ser idênticas, mas assemelhadas no relevante, como é o caso e, inclusive, tal aspecto foi bem descrito pelo Recorrido quando destacou similaridades entre os casos:

De fato, trata-se da mesma operação sendo discutida nos dois casos, ambas envolvem a reestruturação societária do Grupo Boticário e amortização do ágio apurado pela G&K em 2006. Igualmente, **o pano de fundo sob discussão é o mesmo**, ao passo que tanto no Processo Administrativo nº 10980.725496/2011-56, como no presente, **o enquadramento legal para o lançamento do IRPJ e da CSLL se deu por exclusão indevida do LALUR, lastreados nos artigos 247 e 250 do antigo RIR/99, com a adição das receitas decorrentes da reversão da provisão para ágio** na apuração do lucro real e do lucro líquido.

Sendo assim, perfeito estaria o paradigma, se a conclusão descrita na ementa do julgado detalhasse todos os aspectos contábeis que infirmaram à aquela conclusão.

[...] [destaques ora inseridos]

Na verdade, as premissas fático-contábil presentes em ambos os acórdãos confrontados têm a mesma natureza. Isso porque “os aspectos contábeis que infirmariam àquela conclusão” são praticamente os mesmos em ambos os processos (constituição da provisão em valor idêntico ao do saldo da conta de ágio, falta de registro o valor líquido (ágio menos provisão) em contrapartida da conta de reserva especial de ágio), sendo que o juízo de valor que os julgados fazem a respeito desses aspectos contábeis em consonância com a dedutibilidade ou não do fato que motivou a constituição das respectivas provisões é que são discrepantes um do outro, o que prova a própria divergência apresentada pela PFN.

Por outras palavras, enquanto no acórdão recorrido aquela situação fática em comum aos dois julgados (principalmente a constituição da provisão em valor idêntico ao do saldo da conta de ágio e sua dedutibilidade ou não) foi considerada irrelevante para fins de provimento do recurso; no paradigma, aquela mesma situação fática foi considerada relevante (a natureza indedutível proveniente do fato que motivou a constituição da provisão), configurando-se assim a divergência jurisprudencial, nos termos do despacho em agravo, *verbis*:

[...]

Os excertos supratranscritos, bem assim a análise dos acórdãos recorrido e paradigmas, levam à conclusão de que a Agravante se desincumbiu adequadamente de seu ônus de demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

O acórdão recorrido considerou irrelevantes o valor pelo qual foi constituída a provisão e a dedutibilidade, ou não, do fato que motivou sua constituição. Por outro lado, teve por relevante a constatação de que a despesa com a constituição da provisão foi adicionada à base tributável, sendo possível sua exclusão pelo sujeito passivo, no momento da reversão da provisão. Diante disso, afastou a exação.

Caminhou em sentido diametralmente oposto o paradigma, que decidiu pela irrelevância de ter sido a despesa com a constituição da provisão adicionada às bases tributáveis, sendo relevantes a natureza indedutível do fato que motivou a constituição da provisão e sua constituição em valor idêntico ao do saldo da conta de ágio. Com esses fundamentos, manteve o lançamento que glosou as “exclusões indevidas”.

[...] [destaques ora inseridos]

Veja-se que o acórdão recorrido, após considerar ineficaz o ágio interno para fins de dedutibilidade, considera irrelevante esse fato frente ao tipo de infração utilizada pelo fiscal (ao invés de glosar as despesas com amortização do ágio presentes na contabilidade resolveu excluir do lucro real a receita de reversão da provisão prevista na IN CVM nº 319, cujo valor era coincidente com a contabilização da despesa de amortização do ágio).

Confira-se trecho do voto vencedor do acórdão recorrido:

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. [destaques ora inseridos].

Bem se vê que o questionamento do contribuinte em suas contrarrazões suscitando a existência de fato novo no paradigma de que *“a Cálamo não teria seguido as Instruções CVM nº 319 e nº 349, identificando-se suposta ausência de reconhecimento do benefício fiscal esperado”* não passou em nada despercebido pelo acórdão recorrido como sugerido, deixando ao contrário clara a presença de uma interpretação das referidas Instruções de forma mais favorável ao Contribuinte. Só que, obviamente, tal juízo não é uma questão fática, mas já pertencente ao âmbito jurídico da valoração do quadro fático frente as normais legais e infralegais (Instruções CVM nº 319 e nº 349), daí se mostrar ineficaz tal argumentação no sentido de demonstrar a falta de similitude fática entre os casos. Ao contrário, tal argumentação ratifica a existência de uma divergência no âmbito jurídico.

Nesse contexto, restam preenchidos os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial Fazendário conforme assentado no despacho em agravo de e-fl. . 4.948 a 4.964 e, portanto, dele tomo conhecimento.

### 1.1.2 MATÉRIA (2) - FALTA DE MOTIVAÇÃO NA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA PARA O ÁGIO DE 2003

Para esta matéria suscitou-se divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nº 1301-001.220 e 9101-004.052.

Sobre o Recurso Especial da PGFN, protesta o Contribuinte pelo não conhecimento do mesmo. Aduz que os paradigmas não se confrontaram com fato relevante presente no acórdão recorrido, qual seja, foi requerido a nulidade/cancelamento da multa qualificada por ausência de motivação e fundamentação pelas autoridades fiscais no TVF quanto à multa qualificada do ágio apurado na operação de 2003 (que segundo o Contribuinte, seria inteiramente

independente do ágio apurado em 2006), e que tal mácula foi acolhida pelo acórdão recorrido por aplicação e observação do artigo 59, II do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

“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.”

Entendo assistir razão ao contribuinte. Com todas as vênias de praxe, o despacho de admissibilidade precisa ser reparado neste ponto.

De fato, como bem colocado pelo Contribuinte, no caso concreto, entendeu-se por erro insanável, com o reconhecimento da nulidade por aplicação do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, por ausência de motivação e fundamentação no momento do lançamento para fins de aplicação de multa qualificada, fato este que não foi abordado pelos acórdãos paradigmas.

Em outras palavras, o principal fundamento do v. acórdão recorrido não foi objeto de discussão e apreciação dos paradigmas, simplesmente pelo fato de que nos referidos paradigmas não ocorreu uma situação em que determinada matéria tributável envolvendo ágio teve sua conduta minuciosamente desenvolvida no tópico específico do TVF destinado à qualificação da multa e outra matéria de natureza similar, também envolvendo conduta relacionada à formação de ágio, não foi abordada para fins de qualificação da multa, sendo o TVF completamente omissa a esse respeito, daí porque o colegiado recorrido acolheu a referida preliminar de nulidade.

Nessas circunstâncias, fica inviabilizada a caracterização da similitude fática e da própria apreciação da legislação aplicada para fins de divergência, afinal quando a Recorrente indica um suposto precedente, é de se esperar que esteja requerendo que seja aplicado a seu caso a sua razão de decidir pois é ela que dá significado ao precedente. Ora, se as turmas que julgaram o caso tratado nos acórdãos paradigma não enfrentaram a mesma matéria que é objeto do presente Recurso Especial, o acórdão recorrido torna-se insuscetível de reforma.

O Recurso Especial da Fazenda propondo a divergência dá destaque ao fato de que os paradigmas ao considerarem que a qualificação da multa de ofício é ínsita à própria infração imputada, não haveria necessidade de justificá-la, em um tópico específico como exigiu o colegiado recorrido.

Ora, tal argumento não torna as situações fáticas equiparáveis, dado que nos paradigmas não se demandou fazer juízo de valor sobre eventual falta de fundamentação da qualificação da multa. Lá simplesmente não se levantou essa questão, limitando-se os respectivos colegiados a confirmarem a qualificação da multa e a presença do dolo em face ao se constatar a presença reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, com a criação de ágio interno, sem sacrifício patrimonial, somente amparado em laudo.

Por outras palavras, o que restou decidido nos paradigmas foi a constatação de que a fraude pode ser presumida do simples fato de que as operações realizadas não tinham

substância econômica e tinham apenas o intuito de economizar tributo. Independente do juízo de valor que se faça a respeito dessa fundamentação teórica o fato é que a mesma constou da peça acusatória constante nos paradigmas e foi completamente ausente para o ágio criado em 2003 no presente processo.

Ainda a respeito dessa questão, a Contribuinte em suas Contrarrazões soube muito bem elucidar o ponto fulcral da questão:

O despacho de admissibilidade deu relevância apenas às situações Frise-se que em momento algum, a Recorrida se prendeu exclusivamente ao fato de inexistir um tópico específico para tratar da multa qualificada para o ágio de 2003. Não foi esse o ponto em discussão, mas sim o fato de que o detalhamento da conduta dolosa e concatenação de atos que supostamente geraram um ágio artificial não foi motivado pelas autoridades fiscais em momento algum no TVF, tendo sido aplicado por analogia a outro ágio, apurado em outro período base, envolvendo outras empresas e que nada se relaciona com esse apurado em 2003. O enfoque dado a essa preliminar não se restringia a um simples aspecto de formatação do TVF, como por exemplo, destacando um tópico somente para isso. A questão era muito maior e envolvia a efetiva falta de descrição de motivos que implicariam na exasperação da pena, no mesmo nível de detalhe do que foi empreendido para o ágio de 2006, o que justificaria a nulidade dessa multa qualificada, como exatamente foi reconhecido pelo acórdão recorrido por aplicação do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

Por todo o exposto, voto por não conhecer o apelo da Fazenda Nacional em relação a esta matéria.

## 1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária, que ficou limitado a combater a questão meritória.

Passo ao exame.

### 1.2.1 MATÉRIA (3) - PARCIAL ACOLHIMENTO DE PREJUDICIAL DE MÉRITO RELATIVA À TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DA REVERSÃO DA PROVISÃO [VOTO VENCIDO]

No caso, o relator original da decisão recorrida (que deu provimento integral à exclusão da glosa de ágio G&K - 2006), *restou vencido quanto à parcela desse ágio que foi amortizado contabilmente até o momento da cisão parcial (R\$ 4.455.536,61), transferida via Parte B do LALUR e objeto de glosa pelas autoridades fiscais via conta "Ágio Incorporação G&K".*

Segundo o voto vencedor do acórdão recorrido, apesar de entender que houve erro material de enquadramento no que se refere ao ágio amortizado posteriormente à cisão, para o caso desse mesmo ágio que foi amortizado contabilmente até o momento da cisão parcial, o lançamento seria válido, isso porque não haveria uma conta de "despesa" registrada

contabilmente para ser glosada. A exclusão desse valor via LALUR seria mesmo a única forma de tributar as quantias em questão, por se tratar de um “ágio interno”, não oponível ao Fisco.

A Recorrente indicou como paradigma o Acórdão nº 1402-001.521, e o Despacho de Admissibilidade admitiu a matéria nos termos já reproduzidos alhures.

Como bem ficou ressaltado no despacho de admissibilidade, em ambos os julgados a lide se circunscreveu ao cabimento tributação da receita de reversão de provisão de ajuste de realização do ágio, envolvendo as mesmas operações dentro do mesmo Grupo (Boticário), bem assim foram realizados os mesmos procedimentos para constituição da provisão e de contabilização do ágio.

Dessa forma, a situação é praticamente idêntica, pois a estrutura das operações tiveram o mesmo formato tanto no presente caso quanto no caso Botica, julgado pelo Paradigma.

No caso do provimento parcial feito pelo acórdão recorrido em relação a esta matéria, se deu em face da distinção feita pelo Conselheiro entre a parcela do ágio que já tinha sido amortizada pela própria G&K antes do evento de Cisão parcial/incorporação e o saldo posteriormente amortizado pela OBF após aquele evento. Concluiu o colegiado recorrido em relação ao ágio contabilizado antes da cisão parcial da G&k (depois controlado apenas na Parte B do Lalur) que o lançamento com fundamento em glosa de exclusão do Lalur seria “*a única forma de lançamento possível.*”

De outra banda, o paradigma não fez a referida distinção, cancelando o lançamento de exclusão indevida, integralmente, mesmo se tratando da parte do ágio que já havia sido contabilizada e que foi posteriormente transferida para a Parte B do Lalur, tal qual se deu no acórdão recorrido.

Considerando presentes os pressupostos recursais, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para esta matéria.

#### 1.2.2 MATÉRIA 4 - “DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL”

A Recorrente indicou como paradigma o Acórdão nº 1301-001.297 (09/10/2013).

O acórdão recorrido cancelou auto de infração que foi lavrado sob o fundamento de que o valor pago a título de ágio não deveria ter sido adicionado à base de cálculo da CSLL por se tratar de provisão". Segundo o acórdão recorrido o fundamento correto para a atuação seria tratar a matéria como despesas de ágio não dedutíveis.

Ocorre que o voto condutor do acórdão recorrido (discordando do cancelamento integral do auto de infração por erro no enquadramento e fundamentação legal), termina por também por enfrentar a matéria subsidiária de fundo relacionada ao ágio interno, não dando razão ao Contribuinte.

Confira-se trecho do voto condutor:

[...]

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:

[...]

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.” [grifos inseridos no recorrido]*

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.

Ademais, tal matéria por si só teria que ser enfrentada naturalmente pelo colegiado caso o Recurso Especial da Fazenda Nacional seja provido em relação ao cancelamento parcial do auto, como decorrência lógica de se ultrapassar uma prejudicial de mérito (**1.1 -tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio**).

O despacho de admissibilidade teceu considerações desse mesmo jaez ao explicar o caráter subsidiário dessa matéria.

Posto isso, o Despacho de Admissibilidade admitiu a matéria nos termos já reproduzidos alhures, mas que peço vênia para novamente reproduzir o parágrafo de conclusão do r. despacho com a qual concordo:

Para este tema, verifica-se que ambos os julgados debruçam-se sobre o mesmo arcabouço jurídico: os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (arts. 385 e 386 do RIR/99).

**Da divergência constada**

O Colegiado recorrido entendeu que o ágio foi criado artificialmente e por isso, seria indedutível, sendo que sua artificialidade estaria caracterizada pelo fato de o mesmo ter sido gerado internamente, dentro um mesmo grupo econômico, (ágio interno).

Esse fundamento também guardaria ligação com manutenção da glosa parcial da exclusão das receitas de provisão de ajustes no ágio. A esse respeito assim se pronunciou a Recorrente:

[...] v. acórdão recorrido, com base no voto do i. Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho, manteve parcialmente o lançamento justamente porque entendeu que tal despesa decorrente da operação do Grupo Boticário teve por consequência o reconhecimento de um "ágio interno" e "artificial", resultado de operações societárias desprovidas de qualquer movimentação financeira e desenvolvidas dentro do mesmo grupo econômico, sob a decisão das mesmas pessoas.

[...]

Neste sentido, ao manter parcialmente a autuação fiscal sob o fundamento de que seria uma despesa indedutível e "imprestável" para fins fiscais, pois decorrente de supostas operações envolvendo "ágio interno", o v. acórdão recorrido divergiu frontalmente do v. acórdão paradigma. Ainda na mesma linha, vale dizer que o contexto fático dessas operações com a G&K Holding se deu de forma idêntica para outras empresas do Grupo Boticário, como, por exemplo, para Botica. E, recentemente, nos autos do Processo nº 10980.723835/2014-11, essa mesma Câmara, admitiu Recurso Especial daquela empresa quanto a esse mesmo ponto, reconhecendo a divergência do julgamento realizado naqueles autos com o Acórdão Paradigma nº 1301-001.297:

De outra banda, no paradigma, essas mesmas circunstâncias não foram consideradas suficientes para descaracterizar a operação de aquisição de investimento tal qual previsto nos referidos artigos e mantendo-se incólume a amortização do ágio gerado mesmo entre partes relacionadas, isso porque o paradigma aceita como substância econômica da operação a própria busca por uma tributação mais favorecida, e não havendo à época da apuração do ágio, qualquer vedação na legislação sobre tais formas de apuração e aquisição, sendo inaplicáveis as normas contábeis e orientações da CVM como meio de impedir os respectivos efeitos fiscais.

No caso segundo o entendimento paradigmático, "o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração."

Discutindo esse mesmo paradigma quanto ao tema em debate, este colegiado, ainda que em composição praticamente absolutamente distinta da atual<sup>1</sup>, por meio do Acórdão nº 9101-004.750, de 04/02/2020, conheceu do recurso interposto pelo sujeito passivo. Confirma-se passagem do voto condutor daquele aresto, de relatoria do então Conselheiro André Mendes de Moura:

Fazendo-se o teste de aderência, observa-se que o racional empregado pelo paradigma seria suficiente para reformar a decisão recorrida. Questões consideradas relevantes pelo recorrido para a legalidade da geração do ágio, como estruturações societárias dentro do mesmo grupo econômico, pagamento interno entre empresas com controle comum e sem sacrifício econômico do grupo, foram superadas pelo paradigma, demonstrando, com clareza, que diante de fatos com similitude foram empregadas interpretações divergentes da legislação tributária, caracterizando-se a divergência, requisito específico de admissibilidade previsto no art. 67, Anexo II do RICARF.

A ainda acerca do referido paradigma, assim me manifestei no Acórdão nº 9101-006.462:

No que diz respeito ao paradigma admitido, Acórdão nº 1301-001.297, em outro precedente envolvendo empresa do mesmo grupo econômico (Acórdão nº 9101-006.057 – julgado na sessão de 05/04/2022) cheguei a examinar o mesmo precedente, mas indicado para fins de divergência em relação à existência, ou não, de vedação de ágio gerado internamente no bojo de subscrição de ações, e assim me pronunciei acerca do não conhecimento do recurso naquele caso:

Se a Recorrente tivesse indicado esse precedente como paradigma para questionar não só a matéria subscrição de ações como apta a gerar ágio amortizável, mas também a possibilidade de amortização de ágio interno, o presente exame poderia se estender para esse enfoque.

No caso concreto, a Recorrente indicou esse mesmo paradigma, mas justamente para questionar a possibilidade de existência de amortização de ágio gerado internamente. Sob esse aspecto, não há dúvidas acerca da existência de dissídio jurisprudencial: os acórdãos paragonados tratam de ágio surgido entre partes relacionadas e seus efeitos para fins de amortização de ágio interno, e parte da divergência construída neste tópico do Recurso Especial enveredou por esse caminho. O fato de o referido paradigma examinar o ágio gerado intragrupo em operação de subscrição de ações, em nada interfere no que diz respeito à formação do dissenso, uma vez que, em ambos os acórdãos, tal discussão sequer é tangenciada.

<sup>1</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Nesse contexto, uma vez que o paradigma nº 1301-001.297 admite a amortização de ágio gerado internamente ao grupo empresarial, não há dúvidas de que o colegiado paradigmático reformaria o acórdão recorrido.

Ocorre que há uma distinção acerca do referido paradigma que foi muito bem enfrentado no Acórdão nº 9101-001.576<sup>2</sup>, em voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa: tal paradigma acatou a admissibilidade do ágio interno em hipótese em que não houve questionamento ao laudo apresentado. Confira-se:

No que se refere à 3 (*Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno – Observância dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77*), tem-se que o dissídio jurisprudencial foi reconhecido em face do paradigma nº 1301-001.297, cujo voto vencido bem evidencia que a magnitude do ágio construído artificialmente era relevante para a manutenção da exigência:

[...]

v) em 31 de outubro de 2003, por conta de alteração contratual, ingressa na ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., como sócia, a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA., o que faz com que o capital social fosse aumentado em R\$ 356.734.070,00, capital esse subscrito e integralizado mediante a incorporação de 1.596.504 ações emitidas por ZANOTTI S/A;

[...]

Não tenho dúvidas de que não cabe à Administração Tributária imiscuir-se nas decisões tomadas em âmbito privado por Grupo Econômico de qualquer natureza. Entretanto, quando tais decisões resultam em significativo abalo no fluxo de recolhimento de tributos, deve a autoridade tributária envidar esforços para, no exercício da sua atividade fiscalizadora,

<sup>2</sup> Sessão de 08/02/2022.

Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob.

Dispositivo: "*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto às matérias multa qualificada/decadência e responsabilidade tributária, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral do recurso. A conselheira Livia De Carli Germano votou pelo conhecimento parcial em maior extensão, conhecendo também da matéria e amortização de ágio interno (IRPJ), e votando pelas conclusões quanto à decadência. O conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli votou pelo conhecimento parcial em maior extensão, não conhecendo do recurso apenas em relação à matéria amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. No mérito, na parte conhecida, acordam em: (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento para reduzir a multa de ofício para 75% e reconhecer a decadência do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2008, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento nessas matérias; e (ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à responsabilidade tributária, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento nesse ponto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto".*

verificar se os procedimentos com repercussão tributária porventura adotados encontram-se em conformidade com a lei de regência.

[...]

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação por ela própria solicitada, fez refletir no ativo de uma empresa a ela ligada, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada sem que fosse despendido um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

O voto vencedor, por sua vez, replicando fundamentos antes expressos pelo mesmo ex-Conselheiro Valmir Sandri em julgamento anterior, conclui que:

Dessa forma, o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração. Como nada disso ocorreu, não há como o fisco vedar sua dedução.

Ocorre que dentre esses fundamentos reproduzidos, consta a seguinte abordagem acerca do laudo que justifica a rentabilidade futura na qual se pauta a reavaliação do investimento:

Ocorre que, ainda que as normas contábeis pudessem ser aplicadas no presente caso, superando-se questões insuperáveis como a legalidade fiscal e a irretroatividade, mesmo assim, do exame das robustas provas do processo pode-se concluir que aqui não se aplicam tão somente os argumentos da “teoria contábil” para a não aceitação do chamado ágio interno, mas também o propósito comercial da operação, tendo em vista que na operação está presente uma empresa estrangeira que é um terceiro independente, a qual teria o maior interesse em ser rigorosa com a concretude da operação e, o mais importante, toda operação foi acompanhada por laudos de empresas idôneas e não impugnados pela autoridade fiscal, ou seja, quer contabilmente quer pela lei fiscal, todas as operações realizadas pela empresa foram e são consideradas verdadeiras, eis que foram públicas, registradas e efetivas.

(...)

Logo, mesmo à luz da teoria contábil não se poderia refutar tal operação, pois nesta se identifica perfeitamente qual o propósito comercial decorrentes dos contratos formalizados e legalmente perfeitos, quais os resultados advindos da operação e a confiabilidade do respectivo custo.

Em sendo assim, somente assistiria razão à autoridade fiscal se ela comprovasse que efetivamente os valores envolvidos não mereceriam fé. Porém, nesse ponto, haveria a necessidade de questionar o laudo e seus critérios de avaliação, o que, de fato, não aconteceu no curso da fiscalização.

E, como demonstrado na reprodução ao norte, o voto condutor do acórdão recorrido endossa os apontamentos fiscais de insegurança e incerteza acerca do valor atribuído às participações societárias, dada a coleta de dados por meras *entrevistas e informações orais ou escritas fornecidas pela Administração*; dada a análise mediante *comparação dos resultados projetados apresentados no Plano de Negócios da Empresa com os resultados históricos da mesma*, sem qualquer confirmação das premissas de cálculo do fluxo de caixa descontado. Destaca-se a ressalva de *que o trabalho não foi uma auditoria, conforme as normas geralmente aceitas de auditoria e não deve ser interpretado como tal*. Esse o contexto no qual a KPMG afirma que *os investidores futuros devem realizar suas próprias análises e sujeitar aos seus consultores jurídicos, tributários e financeiros qualquer decisão, e se isentam de qualquer responsabilidade pelos números apresentados. Basicamente, o que afirmam é que a avaliação que fizeram não tem nenhuma fidedignidade*.

Constata-se, assim, a dessemelhança entre o recorrido e o paradigma que valida a amortização do ágio gerado internamente na hipótese em que *toda operação foi acompanhada por laudos de empresas idôneas e não impugnados pela autoridade fiscal*. Houve tal impugnação no presente caso, ela foi acolhida no voto condutor do acórdão recorrido, inclusive infirmando a existência de um trabalho de auditoria por *empresas idôneas*.

Diante de dessemelhanças fáticas em pontos determinantes para a decisão vertida nos acórdãos comparados, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

No caso concreto, contudo, conforme já evidenciado na transcrição de excertos do voto condutor do acórdão recorrido, há frontal contestação ao conteúdo do laudo. Pede-se vênua para novamente reproduzir-se as conclusões do redator do voto vencedor:

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.

Tendo em vista tal contestação ao laudo, o paradigma nº 1301-001.297 não se mostra apto a demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial, uma vez que, a circunstância contida na ressalva do voto condutor de tal precedente que permitiu a amortização do dito ágio

interno, qual seja, a ausência de contestação quanto ao laudo apresentado, não encontra paralelo no acórdão recorrido, antes pelo contrário, uma vez que no voto vencedor do acórdão recorrido, conforme já reproduzido, consta expressa objeção ao conteúdo do laudo em que se baseou o sujeito passivo para dar azo à amortização do ágio.

Ante o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Contribuinte quanto à *Matéria 4 - “Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”*.

### 1.2.3 MATÉRIA (5) DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária, que ficou limitado a combater a questão meritória.

Para esta matéria a Recorrente indicou dois paradigmas, mas só foi admitido o **1301-001.394**.

O Despacho de Admissibilidade admitiu a matéria por esse paradigma nos termos já reproduzidos alhures. Em apertada síntese, aduziu que enquanto o acórdão recorrido decidiu que a amortização do ágio seria indedutível da base de cálculo do IRPJ, “tratando a sua repercussão na base da CSLL como uma matéria reflexa”, prevista legalmente, por outro lado, em sentido contrário:

“ **o segundo paradigma** tratou a repercussão do ágio na CSLL como um tema completamente **autônomo**, aduzindo que não haveria previsão legal específica para indedutibilidade da CSLL deixando subentendido que isso independeria da sorte do lançamento do IRPJ quanto à dedutibilidade do ágio”.

[...]

Contudo, entendo que o referido paradigma não pode ser admitido como formador de dissídio jurisprudencial no caso concreto.

No acórdão recorrido, o voto condutor do aresto considerou indedutível a amortização de ágio (interno) “*artificialmente*” criado na base de cálculo da CSLL como mero reflexo da manutenção da exigência de IRPJ. Confira-se passagem do voto nesse sentido:

#### 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:

[...]

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

E a glosa se deu, além da discussão quanto à artificialidade do ágio, em contexto de discussão quanto à suposta confusão patrimonial entre investida e investidor, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Por outro lado, no paradigma nº 1301-001.394, tratou-se de auto de infração que exigia unicamente CSLL sobre ágio *não gerado internamente*, sequer deduzido pelo contribuinte em relação ao IRPJ porque não houve confusão patrimonial entre investida e investidor, ou seja, não se discutiu a existência do ágio propriamente dito, e tampouco o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 que exige a confusão patrimonial entre investida e investidor.

Nesse precedente, a discussão cingia-se à aplicação do disposto no art. 391 do RIR/99<sup>3</sup>, a qual impossibilitava a dedução do ágio amortizado para fins de apuração do lucro real. Veja-se excertos do voto condutor do paradigma em questão:

A discussão havida nos autos, pelo que se verifica, refere-se, especificamente, não aos requisitos de validade da “formação do ágio”, absolutamente, mas sim, aos critérios legais especificamente estabelecidos para fins de seu aproveitamento (“amortização”) tributário.

No presente caso, conforme reiteradamente afirmado (no auto de infração, na decisão de primeira instância, no Recurso Voluntário interposto e também nas contrarrazões fazendárias), a empresa-recorrente, no ano de 2005, avaliou os seus investimentos em coligadas e controladas pelo método da equivalência patrimonial, contabilizando as contrapartidas dos ajustes negativos em contas analíticas como subcontas da conta COSIF 8.1.6.20.007 - Despesas com Ajustes de Investimentos em Coligadas e Controladas", de diversas empresas, e, ainda, lançando na conta COSIF 8.1.9.99.00-6 "Outras Despesas Operacionais", a amortização de ágio, na apuração da CSLL, na aquisição das seguintes empresas:

[...]

O lançamento, pelo que então se verifica, funda-se na indevida amortização de ágio promovida pela contribuinte na apuração da base de cálculo da CSLL no ano calendário de 2005 (bem como os seus reflexos nos períodos posteriores), tendo em vista que, conforme sustentou a fiscalização, não poderia ela ter considerado como “despesas dedutíveis” os valores de ágio registrados em relação às empresas remanescentes, uma vez que, enquanto não ocorrida a

<sup>3</sup> Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

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

liquidação do investimento, tais despesas não se revestiriam dos requisitos necessários, constituindo, na verdade, meras “provisões” e, devendo ser mantida assim a sua neutralidade tributária.

[...]

Ora, o colegiado paradigmático, conforme se observa, decidiu sobre a premissa de um ágio cuja existência não se questionava. Nesse contexto, não é possível afirmar como os membros daquele colegiado se pronunciarão ante à amortização de um ágio cuja própria existência foi questionado.

Com efeito, não é possível afirmar que o colegiado paradigmático, se deparado com o contexto jurídico enfrentado no recorrido, decidiria da mesma forma em que fez no julgado paradigma.

À mesma conclusão chegou no Acórdão nº 9101-006.634 (08/11/2022), no qual a Conselheira Edeli Pereira Bessa assim se manifestou acerca das especificidades do paradigma nº 1301-001.394:

Contudo, importa notar que a discussão, nestes autos, foi posta no sentido de inexistência de norma que **impeça a dedutibilidade** das amortizações de ágio na base de cálculo da CSLL. Já no paradigma nº 1301-001.394 tratava-se de **exigência de adição ao lucro líquido**, para fins de apuração da CSLL, de amortizações de ágio adicionadas para apuração do lucro real, concluindo o Colegiado do CARF, como expresso na ementa do julgado, que *a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.*

Assim, enquanto nestes autos discute-se se os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 permitiriam escriturar amortizações de ágio pago por outra pessoa jurídica e, assim, afetar a base de cálculo da CSLL, no paradigma questiona-se se uma amortização de ágio escriturada e redutora do lucro líquido contábil pode ser adicionada pela autoridade fiscal à base tributável pela CSLL, com fundamento em regra outra – art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, incorporado ao art. 391 do RIR/99 - que determina essa adição ao lucro real, no âmbito do IRPJ.

Os cenários fático e jurídico dos acórdãos comparados são distintos.

Conforme se observa, nesse último julgado, o recurso Contribuinte, utilizando-se do mesmo paradigma, não foi conhecido por este colegiado mesmo sem qualquer questionamento acerca da existência do próprio ágio. No caso concreto, somando-se o fato de o próprio registro do ágio encontra-se em discussão, não há dúvidas de que o paradigma não se mostra apto para formação do dissídio jurisprudencial.

Assim sendo, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte em relação à “*Matéria (5) Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL*”.

#### 1.2.4 MATÉRIA (6) - NÃO INCIDÊNCIA DE MULTA QUALIFICADA (150%) QUANDO AUSENTE A COMPROVAÇÃO DE DOLO E FRAUDE.

Conforme constou do despacho de admissibilidade, com o qual concordo integralmente, a identidade jurídica e a similitude fática são patentes, e a divergência se confirma:

“em todos os julgados a lide se circunscreve às mesmas operações e procedimentos dentro do mesmo Grupo (Boticário) envolvendo a temática do planejamento tributário do ágio, mais especificamente o ágio da G&K (2006) e sua dedutibilidade pelas empresas operacionais do Grupo Boticário após a cisão parcial e incorporação reversa. **No caso do primeiro paradigma (1301-002.918)**, a empresa **CALAMO DISTRIBUIDORA** procedeu com o mesmo *modus operandis* da Recorrente (Boticário Franchising) que conduziu no caso do ac. recorrido à qualificação da multa de ofício e, nesse primeiro paradigma, não.

**No segundo paradigma (Ac. nº 1301-004.168)**, a situação guarda uma identidade ainda maior por se tratar de paradigma da mesma Demandante (BOTICÁRIO FRANCHISING S/A)”.

[...]

Dessa forma, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte em relação à “*Matéria (6) - Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude*”.

### 1.3 RECURSO ESPECIAIS DOS SOLIDÁRIOS

#### 1.3.1 MATÉRIA (7) AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS ACIONISTAS, DIANTE DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 124, I E 135, III DO CTN

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária, que ficou limitado a combater a questão meritória.

Para esta matéria a Recorrente indicou dois paradigmas: Ac. nº 1301-002.918 e nº 1301-004.168.

O Despacho de Admissibilidade admitiu a matéria por esses dois paradigmas nos termos já reproduzidos alhures, mas que peço vênha para novamente reproduzir o parágrafo de conclusão do r. despacho com a qual concordo:

[...]

Do mesmo arcabouço jurídico e da situação fática também assemelhada

Como bem colocou as Recorrentes, em todos os julgados a lide se circunscreve ao às mesmas operações e procedimentos dentro do mesmo Grupo (Boticário) envolvendo a temática do planejamento tributário do ágio, mais especificamente o ágio da G&K (2006) e sua dedutibilidade pelas empresas operacionais do Grupo Boticário após a cisão parcial e incorporação reversa. No caso do primeiro paradigma (1301-002.918), a empresa CALAMO DISTRIBUIDORA procedeu com o mesmo modus operandis do contribuinte autuado (Boticário Franchising) que conduziu no caso do ac. recorrido à manutenção da responsabilização tributária dos referidos acionistas “haja vista suas posições privilegiadas no Conselho de Administração, tanto da OBF quanto da G&K, que lhes conferiam total poder de gerência” (TVF) e, nesse primeiro paradigma, não.

No segundo paradigma (Ac. nº 1301-004.168), a situação guarda uma identidade ainda maior por se tratar de paradigma da mesma Demandante (BOTICÁRIO FRANCHISING S/A) e também apresentando resultados divergentes em relação à atribuição de responsabilização.

Da análise da divergência

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que as Recorrentes obtiveram êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso porque diante de situação fática praticamente idêntica, enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela manutenção da responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores, em face da aplicação implícita da “teoria do domínio do fato”; por outro lado nos paradigmas decidiu-se por afastar a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores nessas mesmas circunstâncias.

[...]

Por todo o exposto, encaminho meu voto para também conhecer dos recursos especiais dos solidários em relação à presente matéria.

### 1.3.2 MATÉRIA (8) AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO E FRAUDE PARA FINS DE AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E MULTA QUALIFICADA

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária, que ficou limitado a combater a questão meritória.

Para esta matéria a Recorrente indicou dois paradigmas: Ac. nº 1301-002.918 e nº 1301-004.168, os mesmos indicados para a matéria anterior.

O Despacho de Admissibilidade admitiu a matéria por esses dois paradigmas nos termos já reproduzidos alhures, mas que peço vênha para novamente reproduzir o parágrafo de conclusão do r. despacho com a qual concordo:

[...]

**Do mesmo arcabouço jurídico e da situação fática também assemelhada**

Como bem colocou as Recorrentes, em todos os julgados a lide se circunscreve ao às mesmas operações e procedimentos dentro do mesmo Grupo (Boticário) envolvendo a temática do planejamento tributário do ágio, mais especificamente o ágio da G&K (2006) e sua dedutibilidade pelas empresas operacionais do Grupo Boticário após a cisão parcial e incorporação reversa. No caso do primeiro paradigma (1301-002.918), a empresa CALAMO DISTRIBUIDORA procedeu com o mesmo *modus operandis* do contribuinte ora autuado (Boticário Franchising) que conduziu no caso do ac. recorrido à qualificação da multa de ofício e responsabilização tributária dos seus acionistas administradores e, nesse primeiro paradigma, não.

No segundo paradigma (Ac. nº 1301-004.168), a situação guarda uma identidade ainda maior por se tratar de paradigma da mesma Demandante (BOTICÁRIO FRANCHISING S/A).

#### **Da análise da divergência**

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que as recorrentes obtiveram êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso porque diante de situação fática praticamente idêntica, o acórdão recorrido decidiu-se pela manutenção da responsabilidade tributária atribuindo dolo aos sócios-administradores (aplicação implícita da “teoria do domínio do fato”), bem assim quanto à existência de dolo no engendramento das operações pela empresa e assim qualificou a multa de ofício; por outro lado nos paradigmas decidiu-se por afastar a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores e a qualificação da multa em circunstâncias praticamente idênticas.

[...]

Por todo o exposto, encaminho meu voto para também conhecer dos recursos especiais dos solidários em relação a presente matéria.

#### **1.4 RESUMO QUANTO AO CONHECIMENTO**

Desse modo, encaminho meu voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda, em relação apenas à “MATÉRIA (1) tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”, não conhecendo-se, portanto, da matéria “MATÉRIA (2) falta de motivação na aplicação da multa qualificada para o ágio de 2003”

E em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, encaminho meu voto por dele conhecer parcialmente, apenas em relação às matérias: MATÉRIA (3) Parcial acolhimento de prejudicial de mérito relativa à tributação da receita da reversão da provisão; e “Matéria (6) Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude”.

E em relação ao Recurso Especial dos responsáveis tributários, encaminho meu voto por conhecê-lo integralmente, a saber: MATÉRIA (6) Ausência de responsabilidade tributária solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 124,I e 135, III do CTN; e MATÉRIA (7)

Ausência de comprovação de dolo e fraude para fins de afastamento da responsabilidade tributária e multa qualificada.

## 2 MÉRITO

### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Início o voto pelas matérias arguidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

#### 2.1.1 MATÉRIA (2) - TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DE REVERSÃO DA PROVISÃO RELATIVA AO ÁGIO

Embora já tenha participado de alguns julgamentos envolvendo as mesmas reestruturações societárias que redundaram na presente exigência, creio que na única oportunidade em que a matéria ora em exame tenha sido levada à discussão tenha se dado no Acórdão nº 1402-001.521<sup>4</sup>, de 03/12/2013, tratando, especificamente, de caso similar ao ora em debate envolvendo pessoa jurídica diversa, mas do mesmo grupo econômico (Botica). Naquela ocasião, foi dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte por erro no enquadramento legal e na descrição dos fatos, sendo que o relator em questão citou *trecho* de voto meu já proferido em processo envolvendo grupo distinto - ainda quando compunha a 1ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, embora, naquela ocasião, a conclusão a que havia chegado, pelas características do lançamento lá em debate, tenha sido pela manutenção da exigência.

No Acórdão nº 1402-001.521, acabei por seguir o voto do relator justamente por concluir que o lançamento, nesse ponto, não poderia subsistir.

Examinando o teor do Recurso Especial da Fazenda, observo que a Fazenda Nacional traz outras abordagens acerca da Instrução CVM nº 319, de 03 de dezembro de 1999, com as alterações trazidas pela da Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001, juntamente com o deslinde, em 06/03/2018, do caso Cálamo<sup>5</sup> (2007 a 2009), por este mesmo colegiado (com composição praticamente toda distinta da atual) que decidiu caso absolutamente similar em sentido contrário ao meu anterior posicionamento.

Em que pesem os brilhantes argumentos da Fazenda Nacional, mantenho meu entendimento anterior.

<sup>4</sup> "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2009, 2010

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

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

[...]"

<sup>5</sup> 10980.725496/2011-56

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

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

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

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

*[...]*

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

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

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

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

*c. reverter a provisão referida na letra "a" acima para o resultado do período, 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.*

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM buscou expurgar das demonstrações financeiras valores que não tivessem significação econômica. Por esse motivo, determinou a constituição, na incorporada, de provisão (redução concomitante do ativo e do patrimônio líquido) em montante equivalente à diferença entre o valor do ágio e o do benefício fiscal decorrente da

sua amortização (§ 1º , “a”). O valor líquido remanescente dessa operação (ágio – provisão) deveria ser registrado em conta do patrimônio líquido da incorporadora denominada “Reserva Especial de Ágio” (§ 1º, “b”), enquanto o ativo da incorporadora deveria registrar esse mesmo valor líquido no circulante ou no realizável a longo prazo de acordo com a expectativa de realização do ágio (§ 1º, “d”).

Vejamos como o Manual de Contabilidade trata do assunto:

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

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

*Por isso determinou a CVM em sua Instrução nº 319/99, com as alterações promovidas pela Instrução CVM nº 349/01, que precisavam ser feitos ajustes nas rubricas de ativo (ágio por rentabilidade futura incorporado) e de reserva especial de ágio na Cia. “B” no sentido de que se contabilizasse, a crédito do referido ágio uma conta retificadora, a débito da conta de patrimônio líquido criada com a incorporação, normalmente uma reserva para futuro aumento de capital; o valor desse lançamento devia corresponder ao total do ágio diminuído do benefício fiscal decorrente de sua amortização, fazendo com que assim o ativo correspondesse apenas ao valor desse benefício. Essa conta retificadora só era transferida para o resultado à medida da baixa do ágio a que se referia. E a reserva só podia ser incorporada ao capital à medida do efetivo aproveitamento fiscal da amortização do ágio. (IUDÍCIBUS, Sérgio de... [et. al.]. **Manual de Contabilidade Societária**. – São Paulo: Atlas, 2010, p. 446)*

Acerca dos lançamentos contábeis e ajustes ao lucro líquido, na determinação do lucro real, realizados pelo Contribuinte, o voto condutor do aresto recorrido muito bem esclarece a dinâmica utilizada:

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).** [destaques do voto]

Considerando-se que a contabilização da provisão não gerou efeitos fiscais no momento de sua constituição, quando de sua reversão também não o poderia. Essa reversão é realizada com lançamentos a crédito de conta de resultado, os quais resultam, por consequência, um aumento do lucro real e da base de cálculo de CSLL. Logo, o procedimento de exclusão, via

Lalur, dos valores contabilizados como receita, era o único caminho que o Contribuinte poderia ter seguido a fim de manter a neutralidade da constituição provisão e de sua reversão.

Nesse mesmo sentido, em suas Contrarrazões, o Contribuinte muito bem apontada o conjunto de lançamentos realizados:

**2008**  
**LANÇAMENTOS CONTÁBEIS**

• **Lançamento de Amortização de Ágio:**

**C – Ágio sobre Investimento (Ativo) - (Fls. 226 dos autos)**  
**Conta nº 190040 / R\$ 23.094.175,96**

**D – Ágio sobre Investimento (Outras despesas operacionais) - (Fls. 232 dos autos)**  
**Conta nº 371006 / R\$23.094.175,96**

• **Lançamento de realização da provisão redutora do investimento:**

**D – Provisão para Realização do Ágio (redutora de ativo) - (Fls. 226 dos autos)**  
**Conta nº 190041 / R\$ 23.094.175,96**

**C – Reversão da Provisão Ágio s/ incorporação (Reversão/Realização da Provisão - Receita) - (Fls. 232 dos autos)**  
**Conta nº 364003 / R\$ 23.094.175,96**

E o valor excluído na apuração do Lucro Real diz respeito ao último lançamento acima indicado, de modo a cancelar os efeitos das receitas registradas e que, portanto, aumentaram o lucro líquido com o registro da receita advinda da reversão/realização da Provisão para Realização do Ágio.

Relativamente ao ano-calendário de 2009, o cenário não se alterna. Veja-se os esclarecimentos prestados pelo Contribuinte em suas Contrarrazões:

**2009**  
**LANÇAMENTOS CONTÁBEIS**

**Contabilidade 31/12/2009**

<b>Conta</b>	<b>Reversões de provisões (fl. 240)</b>	<b>Total (R\$ mil)</b>
344101	Processos trabalhistas	-222.566
344102	Banco de horas	-121.364
344104	Devedores duvidosos	-134
344105	Processos tributários	-220
344107	Comissão GIFT Card	-819.799
344108	Participação nos resultados PPR	-5.034.479
344199	Outras provisões	-700.000
<b>Subtotal (a)</b>		<b>-6.898.562</b>
364003	Reversão provisão ágio s/ incorporação (Parte A LALUR) – fl. 407	-108.362.693
	Reversão provisão ágio Boticário Participações – fl. 407	-4.194.772
<b>Total reversões de provisões no LALUR 31/12/2009</b>		<b>-119.456.027</b>

• **FCONT: (Doc. 03 do Recurso Voluntário)**

D – Ágio s/ Investimentos (Despesa - Conta nº 371006) – **R\$ 113.448.573,53**

C – Reversão Provisão Ágio s/ incorporação (Reversão de Provisões - Conta nº 364003) – **R\$ 113.448.573,53**

Veja-se que o valor referente à reversão da Provisão para Realização do Ágio (R\$ 113.448.573,53), registrada como receitas, foi anulada na apuração do lucro real, com a exclusão do montante correspondente.

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

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

Cumprê ressaltar a identidade de valores, e períodos de apuração, entre as reversões de provisões para realização do ágio (e consequentes exclusões do lucro real), e as despesas com amortização de ágio, conforme indica a escrituração do Contribuinte. Pouco importa aqui o mérito sobre o modo que o Contribuinte utilizou para contabilizar a constituição da provisão para realização de ágio e sua reversão, uma vez que, de fato, tais lançamentos, atrelados aos ajustes extracontábeis, não produziram efeitos fiscais.

Não se pode olvidar que, teoricamente, os valores contabilizados a título de reversão da provisão não seriam idênticos ao da amortização do ágio, por uma simples razão: a provisão corresponde a, no mínimo, 66% do valor do ágio, e, como as amortizações, tanto da provisão, quanto do próprio ágio, serão sempre idênticas (1/60), os valores não deveriam ser

equivalentes. Mas na contabilidade do Contribuinte o são, uma vez que a referida provisão foi constituída no percentual de 100% - o que, diga-se de passagem, é permitido pela própria CVM ao fixar em 66% o percentual mínimo a ser registrado na referida reserva. Talvez a coincidência de valores tenha induzido em erro a Fiscalização, o que, em tese, não invalidaria a conclusão sobre a indedutibilidade da amortização do ágio interno, *desde que a infração efetivamente lançada fosse a indedutibilidade das despesas de amortização de ágio registradas na escrituração contábil do Contribuinte.*

Mas não foi esse o procedimento adotado pela autoridade fiscal autuante.

Com efeito, mostram-se perfeitas as conclusões do acórdão recorrido a esse respeito:

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). Atendem-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.*

[...]

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 vênha, 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. Consentaneamente, 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.

No que diz respeito aos argumentos tecidos pela Fazenda Nacional acerca das supostas pretensas irregularidades perpetradas pelo Contribuinte na constituição da Provisão para Realização de Ágio, entendo que, no máximo e ainda que fossem corretos os argumentos da Fazenda, poderiam redundar em irregularidades de cunho contábil.

De todo modo, conforme já explanado, os procedimentos adotados pelo Contribuinte no sentido de adicionar no Lalur o valor integral do momento da constituição da provisão (ou seja, "anulando" os efeitos da despesa registrada em contrapartida à constituição da provisão), e, posteriormente, registrando como receitas as reversões de provisão, com adições na apuração do lucro real nos mesmos valores e períodos, de forma a anular qualquer efeito na apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, acabaram por redundar em *completa neutralidade* do ponto de vista fiscal.

Nesse contexto, entendo desnecessário avançar no exame de tais argumentos, uma vez que, ainda que corretos, seriam insuficientes para reverter à conclusão já externada neste voto quanto à confirmação da exoneração da referida parcela do crédito tributário levada a efeito pela decisão recorrida.

Por todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

## 2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

### 2.2.1 MATÉRIA (3) – PARCIAL ACOLHIMENTO DE PREJUDICIAL DE MÉRITO RELATIVA À TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DA REVERSÃO DA PROVISÃO

A insurgência exposta diz respeito ao parcial acolhimento de prejudicial de mérito relativa à tributação da receita da reversão da provisão. No caso o relator original da decisão recorrida (que deu provimento integral à exclusão da glosa de ágio G&K (2006), restou vencido quanto à parcela desse ágio que foi amortizado contabilmente até o momento da cisão parcial (R\$ 4.455.536,61), transferida via Parte B do LALUR e objeto de glosa pelas autoridades fiscais via conta "Ágio Incorporação G&K".

Segundo o voto vencedor do acórdão recorrido, apesar de entender que houve erro material de enquadramento no que se refere ao ágio amortizado posteriormente à cisão, para o caso desse mesmo ágio que foi amortizado contabilmente até o momento da cisão parcial, o lançamento seria válido, isso porque não haveria uma conta de “despesa” registrada contabilmente para ser glosada. A exclusão desse valor via LALUR seria mesmo a única forma de tributar as quantias em questão, por se tratar de um “ágio interno”, não oponível ao Fisco.

Entendo que o voto recorrido deve ser mantido, pois, ao contrário da parcela de ágio, após a confusão patrimonial, que deveria ter sido lançada como glosa de despesa, na parcela de ágio já deduzida por G&K antes da cisão parcial, e depois transferida para a Autuada, a atuação somente poderia se dar por meio de glosa da exclusão realizada via Lalur.

Nesse contexto, concordo integralmente com a posição defendida no voto condutor do acórdão recorrido que muito bem elucidou que a parcela de ágio ora contestada pelo Contribuinte corresponde ao ágio contabilizado antes da cisão parcial e, como não transitou por conta de despesa, constando apenas no Controle do LALUR, a exclusão no referido livro seria mesmo a única forma de tributar a quantia em questão. Confira-se partes relevantes do acórdão recorrido que muito bem elucidarão a questão, servindo aqui como razões adicionais ao presente voto:

[...]

Ocorre que, com todo respeito, tal como entendeu o i. Relator, o fato da *glosa* ter ocorrido via conta "**Ágio Incorporação G&K**", quanto à parcela do referido ágio, **não justifica o parcial provimento da prejudicial de mérito**, como entendeu o voto vencedor do i. *Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho*. Isso porque, o fato de se tratar de uma conta de “despesa”, **nada altera que o enquadramento legal foi feito indevidamente, uma vez que não houve qualquer “exclusão” indevida dessa despesa por parte da Recorrente do LALUR**, ainda que se entenda que o ágio aqui discutido não mereceria aproveitamento tributário. Por isso, o *erro de enquadramento* da matéria tributária permaneceria de qualquer forma, tal como entendeu o voto do i. Relator, que cancelava *integralmente* o lançamento!

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 e o Recurso Especial do Contribuinte deve ser negado.

#### 2.2.2 “MATÉRIA (6) - NÃO INCIDÊNCIA DE MULTA QUALIFICADA (150%) QUANDO AUSENTE A COMPROVAÇÃO DE DOLO E FRAUDE”

No caso concreto, trata-se de amortização de ágio interno e da aplicação da multa qualificada nessa hipótese.

Sobre o tema sempre mantive a exigência de IRPJ e de CSLL, mas acerca da qualificação da penalidade, fui alterando de entendimento ao longo de minha trajetória no CARF, iniciando com a manutenção da multa qualificada em qualquer situação, passando a avaliar se a operação tivesse ou não sido realizada na vigência do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, para, por fim, concluir que, em regra, a multa qualificada não se justifica nesses casos.

De fato, após o próprio Poder Judiciário, em diversos casos, acabar por aquiescer com a própria amortização do ágio em casos semelhantes, acabei por refletir se, de fato, haveria dolo do Contribuinte quanto a intenção de não recolher tributo que sabia ser devido.

Veja-se que não avalio o objetivo do Contribuinte de buscar a redução de sua carga tributária, pois tal desejo é algo ínsito a qualquer pessoa jurídica de direito privado, inclusive de cunho obrigatório.

O foco de meu exame, portanto, não é o mero objetivo do Contribuinte simplesmente de não pagar tributo, mas sim a atitude deliberada em não declarar um tributo *que saiba ser devido*.

E em operações desse jaez, em que o Contribuinte age municiado por assessorias especializadas e, muitas vezes, por interpretações defendidas por doutrinadores de peso, não consigo vislumbrar o dolo necessário para a qualificação da penalidade.

E, em tal contexto, no mínimo o Contribuinte foi induzido a realizar manobras como as examinadas nos presentes autos, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da penalidade.

Assim sendo, encaminho meu voto no sentido de confirmar a decisão recorrida para manter a redução da multa de ofício para 75%.

## 2.3 RECURSOS ESPECIAIS DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

### 2.3.1 MATÉRIA (6) - AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS ACIONISTAS, DIANTE DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 124, I E 135, III DO CTN

Os responsáveis solidários, os sócios diretores, Sr. Miguel Gellert Kringsner e Sr. Artur Noemio Grynbaum (ora Recorrentes) ingressaram conjuntamente com recursos idênticos, motivo pelo qual serão analisados também de forma conjunta.

A autuação fiscal entendeu estarem presentes os pressupostos autorizados da responsabilidade solidárias dos sócios-diretores da Recorrente, que sempre tiveram total ascendência seja diretamente seja por meio da G&K.

Segundo a autoridade fiscal autuante, os sócios participavam ativamente da gestão da sociedade (praticando todos os atos societários e comerciais necessários), implementando planejamento visando a artificialidade da despesa do ágio, sem qualquer substância econômica.

No que concerne à responsabilidade solidária dos dirigentes, baseada nos artigos 124 e 135, III do CTN, os Recorrentes defendem a inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN, suscitando 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 literalmente os atos praticados pelos diretores com excesso de poderes, infração à lei ou estatutos, nem muito menos a lei societária que fora agredida.

Reforçam afirmando que não houve abuso de direito, mas apenas exercício regular de um direito reconhecido, conforme o Código Civil. Que a operação tinha propósito comercial ligada à reestruturação de capital do grupo econômico, negando também que as operações se constituíssem no denominado “*step transactions*”.

Pois bem, o art. 124 do CTN atribui a responsabilidade solidária apenas para aqueles que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo ou aqueles expressamente designados por lei. Logo, para a perfeita caracterização do interesse comum ao fato gerador, pressupõe-se uma relação jurídica de duas ou mais pessoas configurando como contribuintes, isto é, somente aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Dessa forma a imputação da responsabilidade tributária apenas em virtude do fato de terem participado, como gestores, nas práticas societárias que originou a infração fiscal não é suficiente para preencher o conteúdo semântico do suporte fático exigido por esse preceptivo legal, a não ser que o autuante indique circunstâncias que estabeleçam algum vínculo jurídico

das coobrigadas com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões praticadas por elas que implicaram em locupletamento direto do ilícito cometido pela autuada.

Quanto à responsabilidade lastreada no inciso III do art. 135 do CTN atribuída no presente caso, acredito que a solução passa pela compatibilização com o que restou decidido quanto à qualificação da multa de ofício. Ora, ao se afastar a multa qualificada, não há que se falar em infração à lei, estatuto social ou contrato por parte do administrador da pessoa jurídica, tratando-se, pois, de mera divergência de interpretação de lei que não poderia implicar a imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN. Nesse contexto, incide ao caso concreto o que restou consolidado no Enunciado nº 430 da Súmula do STJ, *verbis*:

*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “*a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa*”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN, o que, a meu ver, não ocorreu no caso concreto, conforme já detalhado alhures.

Dessa forma, não se mostrando presentes os elementos necessários à qualificação da multa de ofício – especificamente no presente caso devido à ausência de artificialidade evidenciada pela mera reavaliação do investimento sem a participação de partes independentes –, entendo que não há como prevalecer a atribuição de responsabilidade lastreada em hipótese que demanda a comprovação do dolo, como no caso do inciso III do art. 135 do CTN.

Passo agora ao exame da imputação de responsabilidade lastreada no inciso I do art. 124 do CTN.

Nesse ponto, há que se concordar com os coobrigados quando afirmam que o interesse comum previsto no inciso I do art. 124 do CTN diz respeito ao interesse jurídico de pessoas que participam do fato gerador da obrigação tributária, de modo que a hipótese de solidariedade ali referida pressupõe a existência de dois ou mais sujeitos passivos praticando a conduta lícita descrita na regra-matriz de incidência tributária.

*Em regra*, entendo ser inescapável concluir que o inciso I do art. 124 do CTN cuida da força do vínculo que une dois ou mais sujeitos passivos diretos (contribuintes) em torno do

objeto da obrigação tributária principal de que já fazem parte, por terem conjuntamente praticado o fato gerador da obrigação tributária principal.

Por outro lado, no Acórdão nº 9101-004.522 (07/11/2019), a Ilustre Conselheira Edeli Pereira muito bem trata da impropriedade do argumento de que esse dispositivo legal não poderia ser utilizado para responsabilizar ou incluir terceiro no polo passivo da obrigação tributária. Confira-se:

Impróprio afirmar que referido dispositivo não trata de responsabilidade de terceiro ou de inclusão de terceiro no polo passivo, referindo-se apenas à graduação de responsabilidade nos casos de pluralidade de sujeitos passivos. Apesar de localizado entre as normas gerais do capítulo de sujeição passiva, o citado dispositivo é uma espécie de responsabilidade tributária a ser compatibilizada com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Neste sentido são as lições de Marcos Vinícius Neder, no artigo Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito (*in* FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius (coords.). Responsabilidade Tributária, Dialética, São Paulo: 2007, p. 32-33):

Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo artigo 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca de responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O artigo 145 da Constituição Federal estabelece que os impostos devam ser graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico, e o art. 150 veda utilizar tributo com efeito de confisco. O texto constitucional prescreve, assim, que os fatos colhidos no mundo social para construção da hipótese de incidência tributária evidenciem capacidade econômica, evitando-se, assim, uma tributação excessiva que comprometa a subsistência dos contribuintes e avance sobre o patrimônio privado além do estritamente necessário à manutenção das atividades estatais. Esses valores informam todo o sistema jurídico e, por conseguinte, não há interpretar o art. 124 sem compatibilizar a norma de responsabilidade tributária com tais limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para tornar mais transparente a correlação entre esses princípios e a exequibilidade da imposição de responsabilidade por solidariedade, vale o recurso a um exemplo hipotético, porém esclarecedor. Se determinada propriedade pertencer a quatro irmãos em condição de igualdade, um dos co-proprietários pode ser chamado a responder por todo o débito anual do

Imposto Territorial Rural sem guardar a proporcionalidade com sua fração ideal (25%). Assim, embora manifeste riqueza apenas por sua participação no bem imóvel (25%), poderá ser exigido pelo pagamento integral do tributo relativo à propriedade (100%). Consente a ordem jurídica essa imposição de responsabilidade tributária de forma desproporcional à capacidade contributiva em função da previsão legal de reembolso da quantia excedente paga em lugar dos demais devedores. De fato, cada coproprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo pagamento do tributo excedente em relação ao que lhe cabe.

Além das claras hipóteses de prática conjunta do fato gerador, tenho me posicionado que, nos casos em que há atividade negocial conjunta de empresas administradas pelas mesmas pessoas, e até mesmo certo grau de confusão patrimonial, há de se aplicar o inciso I do art. 124 do CTN a fim de incluir todas essas pessoas jurídicas no polo passivo da obrigação. Do mesmo modo, *in abstracto*, havendo comprovação de que as pessoas jurídicas estão em nome de interpostas pessoas, identificando-se os reais administradores e sócios dessas empresas, esses também devem ser incluídos como coobrigados no respectivo lançamento.

Ainda sobre a aplicação do art. 124, I, do CTN, há de se distinguir o interesse o que vem a ser o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal: o interesse comum deve ser jurídico, e não *puramente econômico*!

Nesse sentido, além das hipóteses de confusão patrimonial, entendo ser possível alcançar a aplicação de tal dispositivo nas hipóteses em que o interesse econômico na situação que constitua o fato gerador advenha da *partição direta* do benefício econômico na ocorrência do fato gerador, mas não nos casos de benefícios econômicos indiretos, tal qual a mera participação nos lucros e resultados apurados pelo contribuinte. O melhor exemplo de *partição direta* dos benefícios econômicos da própria infração perpetrada se dá nos casos em que a infração e os fatos detectados pela autoridade fiscal beneficiem diretamente os interessados. Nesse sentido, assim já decidiu este mesmo colegiado, ainda que em composição significativamente distinta da atual, em julgado de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura:

Acórdão nº 9101-003.378, de 05/02/2018

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ASPECTOS ECONÔMICO E JURÍDICO.

São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o pólo passivo da obrigação tributária,

vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN.

O voto condutor desse julgado acrescenta a seguinte fundamentação, em tudo aplicável ao caso em análise:

No caso em debate, a fratura é tão exposta que se mostra suficiente, por si só, a imputação com base no art. 124, inciso I do CTN.

Não se pode ignorar que o interesse econômico, por si só, não se mostra suficiente para a inclusão no pólo passivo da relação obrigacional tributária. Também há que restar demonstrado o vínculo jurídico, consubstanciado na atuação em conjunto, concorrente, que se amolda à hipótese de incidência prevista na norma tributária.

**E a atuação em conjunto pode se materializar de diversas maneiras, dentre as quais no caso tratado nos presentes autos, no qual se demonstra claramente que as pessoas físicas valeram-se de artifícios para se esquivar das obrigações tributárias,** com utilização de estratégias ardilosas e construções fictícias, como o IADE e a COPEP.(destaques acrescidos)

**O interesse jurídico resta caracterizado na medida em que a construção empreendida pelas pessoas físicas foi em conjunto, concorrente, visando deliberadamente revestir os rendimentos auferidos de uma imunidade tributária inexistente, e repassar tais recursos aos reais beneficiários, sócios de diferentes empresas de um mesmo grupo familiar.**

Restou comprovada nos autos, para além de qualquer dúvida, a **participação ativa, individual e concatenada dos responsáveis solidários na prática dos ilícitos tributários.**

Veja-se que, nesse precedente, foi analisada hipótese em que diversas pessoas físicas, com vínculos familiares, teriam desviado recursos de uma pessoa jurídica que se autointitulava imune (supostamente mantenedora de um colégio), originários das receitas auferidas sob o manto da imunidade tributária, para empresas mercantis vinculadas aos proprietários do referido colégio, burlando, dessa forma, os requisitos inseridos nos incisos I e II do art. 14 do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 1966, para o gozo da referida imunidade tributária. Reafirmo: nesse caso, o próprio fato jurídico que deu ensejo à infração tributária surtiu benefícios econômicos diretamente aos interessados, e é justamente a essa espécie de operação a que me refiro à existência de *partição direta* que une umbilicalmente o interesse jurídico ao interesse econômico que pode dar ensejo à aplicação do art. 124, I, do CTN.

Mas essas não são circunstâncias verificadas no caso sob análise. No caso concreto, pelo simples fato de os ora Recorrentes ser sócios controladores das pessoas jurídicas envolvidas nas operações em exame, por supostos benefícios financeiros indiretos em razão da redução dos tributos devidos, não possui qualquer sustentação legal.

Desse modo, pelo simples fato de os Recorrentes possuírem interesse econômico indireto nas operações em comento - por meio dos lucros auferidos pela atuada - não possui o condão de caracterizar o interesse comum (jurídico) a que se refere o art. 124, I, do CTN.

Assim sendo, voto por dar provimento ao recurso dos Coobrigados para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária.

### 2.3.2 MATÉRIA (7) AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO E FRAUDE PARA FINS DE AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E MULTA QUALIFICADA

Tendo em vista o já exposto nos itens anteriores desse voto, tanto a multa qualificada, quanto a responsabilidade atribuída aos coobrigados não pode subsistir, razão pela qual dou provimento ao recurso dos Coobrigados também nesse ponto.

## 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “(1) - tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio, CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação às matérias “(3) - Parcial acolhimento de prejudicial de mérito relativa à tributação da receita da reversão da provisão” e “(6) - Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude”, e CONHECER dos Recursos Especiais dos solidários. No mérito, voto NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL Da Fazenda Nacional, e DAR PROVIMENTO AOS RECURSOS ESPECIAIS do Contribuinte e dos Coobrigados.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto**

## VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte na matéria “Parcial acolhimento de prejudicial de mérito relativa à tributação da receita da reversão da provisão”. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado neste ponto.

O recurso especial teve seguimento em face do paradigma nº 1402-001.521 que, segundo a Contribuinte, distintamente do recorrido, *cancelou integralmente o auto de infração, sem fazer qualquer distinção entre a parcela do ágio que já tinha sido amortizada pela própria G&K e o saldo posteriormente amortizado pela OBF.*

O voto vencedor do acórdão recorrido discordou do cancelamento da glosa de exclusões de provisão com respeito ao ágio amortizado antes da cisão parcial porque:

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 amortiza-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.

[...]

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.

Como se vê, elemento determinante para a decisão foi a constatação de que havia dois tipos de exclusões glosadas: uma para aproveitamento do ágio amortizado antes da cisão parcial e outra vinculada à provisão constituída por força da Instrução CVM nº 319. O paradigma nº 1402-001.521, por sua vez, cancela integralmente a exigência que está descrita, apenas, como:

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

Como mencionado nas razões de conhecimento do recurso especial fazendário, o Acórdão nº 1402-001.521 integra o conjunto de decisões acerca da legitimidade dos lançamentos que recaíram sobre a glosa da exclusão da provisão constituída nos termos da Instrução CVM nº 319. Contudo, nada ali relatado indica que foram glosadas, também, exclusões por aproveitamento do ágio amortizado contabilmente antes da cisão parcial.

No caso presente, a transcrição do resumo da acusação fiscal apresentado por esta Conselheira no Acórdão nº 1101-001.038 já refere a distinção entre os valores excluídos em razão da reversão da reserva de provisão e por conta do ágio antes amortizado contabilmente e adicionado ao lucro real:

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 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 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.

O relato dos fatos analisados no paradigma, por sua vez, tem em conta a síntese dos argumentos de impugnação, referindo operação com os mesmos contornos daquela analisada no recorrido., mas, com respeito à glosa de exclusões, apenas traz justificativa para o tratamento fiscal dado à provisão, nos seguintes termos:

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

-que é descabida a tributação da receita de reversão da provisão constituída com base nas Instruções 319 e 349 da CVM, por versar sobre a glosa de exclusões procedidas no LALUR e cujo valor havia sido anteriormente adicionado quando da constituição da provisão; que, tendo sido adicionado o valor da despesa com a constituição da provisão, o valor das receitas incorridas contabilmente com a reversão da referida provisão deve ser excluído do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de tributação em duplicidade;

A descrição dos argumentos adotados pela decisão de 1ª instância também não traz qualquer distinção acerca das exclusões que foram glosadas:

- que, e também descabida a alegação de que, tendo sido adicionado o valor da despesa com a constituição da provisão, o valor das receitas incorridas contabilmente com a reversão da provisão constituída com base nas Instruções

CVM nºs 319 e 349 deve ser excluído do lucro real, sob pena de tributação em duplicidade;

- que, portanto, nos termos da Instrução CVM nº 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM nº 349, de 2001, nas incorporações reversas o ágio com fundamento em perspectiva de rentabilidade futura deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora pelo montante do benefício fiscal esperado, cujo valor pode ser dimensionado com base na diminuição futura do imposto de renda e da CSLL em decorrência da possibilidade de amortização desse ágio;

As razões de defesa apresentadas no recurso voluntário apreciado no paradigma somente teriam abordado a legitimidade dos registros da provisão na forma da Instrução CVM 319, como sintetizado no relatório do paradigma:

- que, no que diz respeito a impossibilidade de tributação da receita de reversão da provisão constituída com base nas Instruções 319 e 349 da CVM, é de se dizer, que a provisão que foi adicionada quando de sua constituição. Portanto, a Recorrente alegou em sua Impugnação a impossibilidade de tributação da receita da provisão constituída com base nas melhores práticas societárias incentivadas pelas Instruções nº 319 e 349 da CVM, uma que vez esta já teria sido adicionada quando de sua constituição na G&K em 18/12/06 e, portanto, não poderia mais ser tributada na Recorrente (tributação em duplicidade);

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

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

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

Inexiste, portanto, qualquer especificação no paradigma de que houve discriminação das glosas de exclusões como aqui constatado pelo Colegiado *a quo*. Por sua vez, o voto condutor do paradigma se vale das razões de decidir expressas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto em outro precedente, que sequer é identificado pelo relator do paradigma,

impedindo avaliar se teria sido editado em face de lançamento decorrente das mesmas operações aqui tratadas. Está consignado, ali, apenas a seguinte premissa fática:

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

Diante de tais circunstâncias, é possível cogitar que o paradigma não tenha dado tratamento diferenciado às exclusões correspondentes ao ágio amortizado contabilmente antes da cisão parcial simplesmente porque elas não foram glosadas no precedente invocado ou, até mesmo, porque foram escrituradas de forma distinta pela outra pessoa jurídica do grupo econômico atuada no paradigma, sem o detalhamento aqui constatado. Eventualmente, também, a autoridade lançadora não discriminou a origem das exclusões glosadas naquele caso, assim como é possível que a situação estivesse presente no paradigma, mas não foi objeto de discussão e decisão.

Em todas essas cogitações o que se tem é a ausência de decisão no paradigma que confronte a condução adotada pelo Colegiado *a quo*. Estas as razões para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “Parcial acolhimento de prejudicial de mérito relativa à tributação da receita da reversão da provisão”.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

O recurso especial da Fazenda Nacional teve seguimento nas matérias “Falta de motivação na aplicação da multa qualificada para o ágio de 2003” e “Tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”, esta última em sede de agravo.

Com respeito à matéria “Tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio” cabe apenas contribuir com as substanciosas ponderações do I. Relator, registrando que os casos comparados resultam de lançamentos formalizados contemporaneamente, em 2011, tendo em conta lucros subtraídos à tributação por pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico e nos mesmos períodos de apuração. Integra este conjunto de lançamentos, também, o acórdão nº 1402-001.521 que serviu para caracterização da divergência jurisprudencial apreciada no, aqui paradigma, Acórdão nº 9101-003.446. Tratava-se ali de exigência contra terceira pessoa jurídica do mesmo grupo econômico (Botica Comercial Farmacêutica Ltda), nos mesmos períodos de apuração, apenas que formalizada em 2012. O relatório do Acórdão nº 9101-003.446, inclusive, associa os casos ao assim consignar:

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

Note-se que no paradigma nº 9101-003.446, o argumento inicial de defesa do sujeito passivo está assim consignado:

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

E o voto condutor do recorrido acolhe, precisamente, este argumento:

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 compute dos tributos e impondo a tributação das receitas advindas de sua reversão.

É o relevo dado a este aspecto preliminar que possivelmente dispensou a análise mais aprofundada, no acórdão recorrido, da eventual anulação da conta de ágio pela referida provisão. De toda sorte, o voto condutor do acórdão recorrido ainda tangencia a questão quando assim adiciona, ao final de sua argumentação:

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 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.

Neste contexto, os argumentos diferenciados presentes nos casos comparados, como bem disse o I. Relator, apenas reforça a existência da divergência jurisprudencial.

Assim, da mesma forma que a primeira divergência trazida a este Colegiado pela pessoa jurídica lá autuada (Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S.A) foi conhecida e solucionada no Acórdão nº 9101-003.446, aqui também deve ser conhecida e solucionada a divergência trazida pela PGFN, tendo como paradigma o Acórdão nº 9101-003.446.

Quanto à matéria “Falta de motivação na aplicação da multa qualificada para o ágio de 2003”, merece reparos, de fato, o exame de admissibilidade. A transcrição lá feita do voto condutor do acórdão recorrido expressa claramente a falta de motivação para qualificação da penalidade especificamente em relação às glosas de amortização do ágio de 2003, para concluir que *dolo e fraude não se presumem*, considerando-se insuficiente a descrição dos vícios que justificaram as glosas. A partir desta transcrição, porém, interpretou-se que o voto condutor do acórdão recorrido *ancorou-se na ausência do dolo* e, assim, buscou a descrição dos fatos apresentados para a glosa para, assim, concluir por sua similitude com as operações tratadas nos paradigmas, em face das quais outros Colegiados concluíram que a artificialidade justificaria a qualificação da penalidade. Faltou evidenciar, porém, que nestes paradigmas – 1301-001.220 e 9101-004.052 - havia alegação de falta de motivação consignada especificamente para qualificação da penalidade, e que esta foi dispensada em razão dos contornos das operações societárias realizadas.

O presente voto, assim, se alinha nos fundamentos e conclusões do I. Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “Tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento, também, na matéria “Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”. A confrontação desta decisão com o paradigma nº 1301-001.297, porém, já foi inadmitida por este Colegiado em relação a outro litígio instaurado no mesmo grupo econômico, porque, nos termos da ementa associada ao voto condutor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.973, tal paradigma *evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à dedutibilidade de amortizações de ágio interno acerca do qual não houve questionamento quanto à avaliação do investimento, e não em face de operação na qual a autoridade fiscal demonstrou a insegurança e a incerteza do valor atribuído às participações societárias*. No presente caso o voto condutor do acórdão recorrido também refere os termos do laudo que suporta a rentabilidade futura atribuída ao ágio considerado *falsamente criado apenas para diminuir substancialmente o pagamento de tributo devido*, e aponta as razões para considerar que tal documento *traz mais inseguranças e incertezas do que a garantia de um valor em que se possa acreditar*. Adiciona, ainda, que:

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.

Assim, também aqui deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Com respeito à matéria “Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL”, o I. Relator bem demonstra que os casos comparados foram editados em contextos fáticos e jurídicos distintos, cabendo adicionar, apenas, que à mesma conclusão se chegou no precedente nº 9101-005.973 antes citado e, assim, reiterar que deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial também neste ponto.

Finalizando a análise do recurso especial da Contribuinte, tem-se a matéria “Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude”, arguida em face dos paradigmas nº 1301-002.918 e 1301-004.168 que apreciaram o gravame imposto a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico em face do aproveitamento do mesmo ágio formado em 2006, que não apresenta o mesmo vício de motivação na qualificação concernente ao ágio formado em 2003.

Tal matéria foi conhecida no precedente nº 9101-005.973, contudo não estão nele expressos os paradigmas admitidos para tanto. De toda a sorte, os outros Colegiados do CARF afastaram a qualificação da penalidade suscitando dúvida acerca da intenção dolosa dos sujeitos passivos e da consequente caracterização dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 em face das operações societárias descritas com os mesmos contornos aqui apresentados. Assim, concorda-se com o I. Relator, no sentido de que o recurso especial deve ser CONHECIDO neste ponto.

Os recursos especiais dos responsáveis tributários tiveram seguimento nas matérias “Ausência de responsabilidade tributária solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade dos artigos 124, I e 135, III do CTN” e “Ausência de comprovação de dolo e fraude para fins de afastamento da responsabilidade tributária e multa qualificada”.

O voto vencedor do acórdão recorrido refuta as pretensões dos responsáveis quanto à *inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN, invocando a distinção do interesse econômico para o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador*, bem como em relação à inaplicabilidade do art. 135, III, *por não ter sido indicados os atos praticados pelos diretores com excesso de poderes, infração à lei ou estatutos*.

A alegada presunção de responsabilidade é afastada em face do contexto específico das operações nas quais há *ágio falsamente gerado*, redução substancial do lucro, laudo inconsistente e *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 sócios*. Com respeito à imputação com fundamento no art. 124, I do CTN, consignou-se que:

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.

E, quanto ao art. 135, III do CTN, declarou-se a desnecessidade de imputação de ato específico praticado pelos acusados, dada a existência de *fraude de grandes proporções*, no caso comandada, capitaneada pelos sócios, e adicionou-se:

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. Os 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?

Observou-se, ainda, jurisprudência que valida a aplicação daquele dispositivo por *dolo ou culpa por parte dos dirigentes*, concluindo-se que:

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.

A ementa do acórdão recorrido confirma que a responsabilidade foi mantida com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN, dada a referência aos seus termos:

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.

Importa ressaltar que a responsabilidade tributária somente foi enfrentada no voto vencedor do acórdão recorrido. O relator, ex-Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, cancelava integralmente a exigência no mérito e, por esta razão, também deu provimento ao recurso dos coobrigados. A decisão do acórdão, por sua vez, expressa que:

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.

Os embargos da PGFN acolhidos sem efeitos infringentes se prestaram a retificar este dispositivo nos seguintes termos expressos no Acórdão de Embargos nº 1302-003.493:

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. *(destaques do original)*

Estes registros são relevantes para distinguir o presente caso da análise do tema, nestas mesmas operações, nos precedentes nº 9101-005.973 e 9101-006.341, nos quais se compreendeu que os acórdãos lá recorridos – nº 1302-002.631 e 1302-002.632 – haviam mantido a responsabilidade tributária aos sócios apenas com fundamento no art. 135, inciso III do CTN, restando superada a imputação com fundamento no art. 124, inciso I do CTN. Aqui, embora proferido o recorrido – nº 1302-002.630 - na mesma reunião de julgamento dos antes citados, não foi manifestado o voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado em favor da manutenção da responsabilidade tributária apenas com fundamento no art. 135, inciso III do CTN.

A confirmar a distinção deste caso, note-se que os responsáveis tributários erigem duas divergências, uma para cada fundamento legal, as quais foram agregadas para fins de admissibilidade, por referirem os mesmos paradigmas.

Adicione-se, ainda, que os responsáveis alertam para a definitiva exclusão de sua responsabilidade tributária em relação ao ágio gerado em 2003 e, de fato, vê-se no voto vencedor do acórdão recorrido que o vício de falsidade associado às parcelas mantidas da exigência se circunscreve ao ágio formado em 2006, na parte em que aproveitado mediante exclusões do ágio amortizado contabilmente antes da cisão parcial. Assim, se as parcelas mantidas contemplam, também, exclusões que têm por origem o ágio formado em 2003, a qualificação da penalidade foi afastada e o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, inexistindo argumentação

no voto vencedor que mantenha a responsabilidade tributária dos recorrentes em relação a esta parcela.

Por sua vez, o paradigma nº 1301-002.918 teve em conta acusação fiscal substancialmente semelhante à invocada para decisão acerca da responsabilidade tributária mantida, em especial no que se refere aos *valores recebidos por Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, a título de dividendos e de Juros Sobre o Capital Próprio, nos anos-calendário autuados* como evidências de interesse comum, e à detenção, por estes, de *amplo poder de gerência sobre os desígnios* da empresa, em atuação em infração de lei com intuito doloso. E ambas as imputações foram afastadas, destacando-se do voto condutor do paradigma que:

Primeiramente, com relação ao citado art. 124, I, não houve a caracterização do interesse comum ao fato gerador, pois sua acepção é jurídica, pressupondo uma relação jurídica de duas ou mais pessoas configurando como contribuintes, isto é, somente aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

[...]

Por sua vez, quanto ao art. 135, III do mesmo dispositivo legal, somente pode ocorrer a responsabilização pessoal dos sócios quando estes agem com excesso de poderes ou infração de lei ou ainda de contrato social.

No Relatório há menção do planejamento visando a artificialidade da despesa do ágio, porém não há qualquer comprovação das condutas supostamente dolosas praticadas pelo responsável solidário, sendo descritas somente as infrações realizadas pelas pessoas jurídicas e transcritos os dispositivos legais que embasaram a responsabilização.

Entendo que a hipótese de responsabilização tributária preceituada pelo artigo em comento pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente essa conduta.

Tal julgado apresenta significativa similitude fática com as premissas do acórdão recorrido, tanto com respeito à aplicação do art. 124, inciso I do CTN – vez que o aproveitamento das vantagens por meio de dividendos e juros sobre o capital próprio estão relatadas no julgado -, como em relação ao art. 135, inciso III do CTN – dada a argumentação ter sido construída a partir das imputações da acusação fiscal, sem dependência do afastamento da qualificação da penalidade lá expressa.

O paradigma nº 1301-004.168 traz o relato de imputação aos responsáveis com fundamento no art. 124, inciso I do CTN por terem participado da lucratividade da empresa e se beneficiado do lucro advindo do fato gerador, e no art. 135, inciso III do CTN, em razão do poder de gerência. O voto condutor do acórdão recorrido afasta tais imputações porque não caracterizado o dolo, vez que afastada a qualificação da penalidade, e discorda da solidariedade presumida a partir do interesse econômico, valendo destacar os seguintes excertos:

Afastada a qualificação da multa, fica insustentável manter os administradores no polo passivo da autuação, sob o fundamento de violação de lei.

Por sua vez, quanto ao art. 135, III do mesmo dispositivo legal, somente pode ocorrer a responsabilização pessoal dos sócios quando estes agem com excesso de poderes ou infração de lei ou ainda de contrato social.

No Relatório há menção do planejamento visando a artificialidade da despesa do ágio, porém não há qualquer comprovação das condutas supostamente dolosas praticadas pelo responsável solidário, sendo descritas somente as infrações realizadas pelas pessoas jurídicas e transcritos os dispositivos legais que embasaram a responsabilização.

Entendo que a hipótese de responsabilização tributária preceituada pelo artigo em comento pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente essa conduta.

[...]

Quando se diz que os sócios participam da lucratividade; que têm interesse comum nos resultados econômicos; e que se beneficiam com o lucro, daí decorrendo a “*solidariedade presumida*”, o que a Fiscalização faz é abraçar o entendimento que o E. STJ já rechaçou. Ademais, a responsabilização dos administradores requer a descrição da conduta de cada um deles, de modo a evidenciar a adesão livre e consciente à prática de atos contrários à lei, o que não se verifica no TVF.

Neste segundo caso a similitude fática no âmbito do art. 124, inciso I do CTN está prejudicada em razão de os benefícios auferidos pelos sócios ter sido relatada e invocada na decisão sem as especificidades do recorrido e do primeiro paradigma. Por sua vez, a decisão de afastamento acerca do art. 135, inciso III do CTN está vinculada ao afastamento da qualificação da penalidade, que no presente caso foi mantida. Contudo, como restou caracterizada divergência jurisprudencial acerca deste último ponto, tal dessemelhança não impediria a admissibilidade deste paradigma quanto à segunda imputação.

De toda a sorte, evidenciado está que o primeiro paradigma caracteriza divergência jurisprudencial acerca dos dois fundamentos adotados no recorrido, razão pela qual os recursos especiais dos responsáveis devem ser CONHECIDOS nesta matéria.

A matéria “ausência de comprovação de dolo e fraude para fins de afastamento da responsabilidade tributária e multa qualificada” refere os mesmos paradigmas, e nela os responsáveis pretendem desconstituir a existência de dolo e fraude para fins de imputação de responsabilidade e de qualificação da penalidade. A divergência suscitada, assim, integra aquela já conhecida a partir do recurso especial da Contribuinte - “Não incidência de multa qualificada (150%) – e aquela acima admitida, com respeito ao art. 135, inciso III do CTN, e deve ser também CONHECIDA por invocar os mesmos paradigmas antes analisados – 1301-002.918 e 1301-004.168.

No mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, esta Conselheira diverge do I. Relator acerca da matéria “Tributação da receita de reversão da provisão relativa ao ágio”, adotando os fundamentos do paradigma nº 9101-003.446. Em que pese a sempre bem fundamentada abordagem contábil e fiscal do I. Relator, mormente no que se refere à distinção entre a reversão da provisão sobre realização de ágio (“receita”) e a despesa de amortização de ágio contabilizadas, esta Conselheira compreende que, diante de todos os fundamentos deduzidos pela autoridade lançadora para desqualificar os valores contabilizados como ágio, a escolha final de glosar as exclusões da provisão, e não as amortizações do ágio, foi conduta que não prejudicou a compreensão, pela Contribuinte, da infração cometida, mormente tendo em conta, como destacado no paradigma, que o aproveitamento do ágio se deu mediante exclusões do lucro líquido:

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

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

Por outro lado, como a reversão da provisão do ágio também só gerava efeitos contábeis, não há que se falar na necessidade de exclusão de valores diretamente na parte "B" do LALUR como forma de garantir a neutralidade tributária da reversão de uma provisão que não gerou efeitos tributários no momento de sua constituição. Como consequência, revela-se descabida a alegação da contribuinte de que a forma empregada na autuação implicaria em dupla tributação.

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

Vale, também, a transcrição de fundamentos invocados na decisão de 1ª instância proferida para apreciação complementar da impugnação apresentada quanto a este ponto da defesa, dentre outros, depois de esta Conselheira ter conduzido a anulação da decisão anterior, no Acórdão nº 1101-001.038. Na sequência da farta abordagem contrária à pretensão de amortização do ágio aqui formado internamente ao grupo econômico, a decisão de 1ª instância enfrenta a questão acerca da *reversão da Provisão p/Realização do Ágio* consignando, inicialmente, que a alegação de indevida tributação da receita, apresentada pela Contribuinte, *faz sentido apenas numa análise superficial da questão, em que a adição do valor da provisão, à época de sua constituição, na parte "A" e o seu controle na parte "B" do Lalur são examinados isoladamente, fora do contexto no qual a matéria se encontra inserida*. E, depois de descrever o contexto no qual a provisão foi constituída e controlada na parte "B" do LALUR, para ser transferida por ocasião da cisão parcial de G&K Holding, a decisão destaca a correlação desta pretensão de exclusão futura com a origem em ágio interno, ponderando que:

153. Entretanto, a despesa com constituição dessa provisão 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, sem qualquer substância econômica, conforme já analisado nos tópicos anteriores do presente voto, razão pela qual seu valor foi corretamente adicionado na parte "A" do Lalur, mas não podia jamais ser controlado na sua parte "B" para exclusão em período futuro.

154. Logo, como essa indedutibilidade não se restringe apenas ao período de apuração encerrado em 03/11/2008, mas atinge todo e qualquer período de apuração posterior, o valor da Provisão p/Preservação de Dividendos Futuros não podia ser controlado na parte "B" do Lalur da G&K Holding (fl. 1125) para futura exclusão. Em consequência, a parcela de R\$ 541.813.468,64 dessa provisão não podia ser transferida para a parte "B" do Lalur da interessada, na conta "Provisão p/Realização de Ágio - Incorporação G&K" (fls. 380), na operação de incorporação reversa. De igual forma, a parcela de R\$ 4.455.536,61 da conta "Ágio

s/Investimentos Coligadas/Controladas” controlada na parte “B” do Lalur da empresa veículo (fl. 1126) não podia ter sido transferida para a conta “Ágio Incorporação G&K” na parte “B” do Lalur da OBF (fl. 379).

155. 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 esteja atendido o requisito da necessidade para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de ser usual e normal no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa.

156. Considerando que a despesa com constituição dessa provisão é indedutível e jamais poderia reduzir o resultado tributável da contribuinte, porquanto diz respeito a uma despesa inexistente com amortização de ágio interno, o valor adicionado na parte “A” do Lalur da empresa veículo não podia jamais ser controlado na sua parte “B” para ajuste extracontábil do lucro real nos períodos em o ágio for amortizado.

157. É inegável que a OBF contabilizou ou escriturou no FCont a despesa indedutível com amortização do ágio – tanto da parcela do ágio não amortizado pela G&K (R\$ 541.813.468,64) como do ágio amortizado até outubro/2008 e não deduzido pela G&K (R\$ 4.455.536,61) –, mas também é certo que a contabilização da receita com reversão da Provisão p/Realização de Ágio (ágio não amortizado pela G&K) e da relativa ao ágio amortizado até outubro/2008 e não deduzido pela G&K Holding, proporcionalmente à amortização do ágio, acabou neutralizando a redução indevida da base de cálculo do imposto.

158. Tal neutralidade somente foi quebrada com a exclusão indevida na apuração do lucro real mediante baixa de valores controlados na parte “B” do Lalur nas contas “Provisão p/Realização do Ágio” (ágio não amortizado pela G&K) e “Ágio Incorporação G&K” (ágio amortizado até outubro/2008 e não deduzido pela G&K), razão pela qual é totalmente falaciosa a alegação de que o lançamento fiscal acarretaria tributação em duplicidade.

159. Cabe destacar que a redução indevida do lucro real poderia ter sido atuada pela fiscalização de duas formas, ambas válidas: (i) glosa da despesa indedutível com amortização do ágio interno, porquanto a receita contabilizada com reversão da provisão acabou sendo anulada pela exclusão do valor da provisão indevidamente controlada na parte “B” do Lalur; ou (ii) tributação do valor excluído do lucro real mediante baixa, proporcionalmente ao valor amortizado, da provisão indevidamente controlada na parte “B” do Lalur.

160. Dessa forma, tendo no lançamento fiscal sido tributada a exclusão indevida no Lalur (R\$ 18.060.449,06 e R\$ 148.517,89 em 31/12/2007 e R\$ 108.362.693,73 e R\$ 891.107,32 em 31/12/2008) mediante baixa de valores indevidamente controlados na parte “B” do Lalur nas contas “Provisão p/Realização de Ágio - Incorporação G&K” e “Ágio Incorporação G&K”, voto por manter a exigência correspondente.

Assim, sendo válido o lançamento sob qualquer uma das glosas possíveis, vez que a robusta fundamentação exposta pela autoridade fiscal em nada prejudicou o direito de defesa da

Contribuinte, esta Conselheira entende por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para restabelecer os valores glosados, cuja natureza indedutível, inclusive, foi afirmada no voto condutor do acórdão recorrido em relação às demais exclusões glosadas sob outro fundamento, razão pela não subsistem argumentos subsidiários que demandem o retorno paa apreciação pelo Colegiado *a quo*.

No mérito do recurso especial da Contribuinte, conhecido no que tange à matéria “Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude”, esta Conselheira reitera o voto vencido proferido no precedente nº 9101-005.973, em favor do cabimento da qualificação em face dos contornos da operação questionada em face da Contribuinte e dos sujeitos passivos integrantes do mesmo grupo econômico:

Esta Conselheira divergiu do I. Relator no mérito da matéria 4 (*Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude - Interpretação divergente quanto ao artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e 72 da Lei nº 4.502/64*), dado concordar com os fundamentos assim expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância para manutenção desta exigência:

194. No caso dos autos, apesar de os atos societários estarem devidamente registrados na Junta Comercial do Paraná e na escrituração comercial e fiscal da interessada e da G&K Holding S/A, cabe destacar que a contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado artificialmente em operações realizadas intragrupo, conforme já analisado nos tópicos anteriores do presente voto.

195. De fato, não se verifica no presente caso uma situação de fraude gritante, pois não foi constatada utilização de “laranjas” ou de documentos inidôneos. No entanto, configura-se sem sombra de dúvida o intuito de fraude para possibilitar à interessada a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, 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 partes, que, na realidade, são uma parte só.

196. A constituição do ágio pela empresa veículo e a sua transferência para a interessada na incorporação reversa revela evidente falta de propósito negocial, não justificada pela alegação de reorganização societária.

197. A incorporação às avessas demanda uma razão específica relevante que mostre sua perfeita adequação à realidade fática do caso. Como bem destacou Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário. S. Paulo, Dialética, 2004), o elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal. Em matéria tributária, tão ou mais importante que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma empresa tem sentido na medida em que corresponda “a vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional”.

198. Logo, como o ágio interno foi gerado mediante operações societárias engendradas formalmente sem conexão com o mundo fático, tendo por objetivo predominante a redução da carga tributária, houve sim abuso de

direito, assim considerado o ato praticado que exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, conforme define o artigo 187 do Código Civil.

199. Ainda que algum tipo de “propósito” possa ser extraído da reorganização societária implementada pela Grupo Boticário, importa verificar se os efeitos tributários decorrentes de tal reorganização podem ser admitidos à luz da legislação de regência, e se existem elementos ou se a própria reorganização em si autorizam concluir que a contribuinte, embora tivesse perfeito conhecimento acerca da impossibilidade de aproveitamento o da vantagem fiscal, deliberadamente a perseguiu.

200. A impossibilidade de aproveitamento do ágio interno decorre, fundamentalmente, da ausência de sacrifício de ativo de qualquer natureza, que possibilite identificar um custo de aquisição excedente ao valor patrimonial que possa ser classificado como ágio.

201. Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

202. Com relação à pretendida aplicação da interpretação mais favorável à contribuinte com base no disposto no artigo 112 do CTN, ao argumenta que foi aplicada multa não qualificada de 75% em dois lançamentos efetuados contra outras empresas do Grupo Boticário, cabe apenas reiterar que a Cálamo e a Embralog já sofreram lançamento complementar justamente para exigência da multa de ofício qualificada de 150%, nos autos do processo nºs 10980.725496/2011-56 e 10980.723408/2011-81.

203. Dessa forma, tendo em vista que a contribuinte estava perfeitamente consciente de o ágio interno constituído em 18/12/2006 não têm qualquer substância econômica e foram gerados artificialmente em operações realizadas intragrupo, verifica-se que foram criadas condições para impedir dolosamente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual voto por manter a qualificação da multa de ofício.

Como bem disse a autoridade fiscal, *o dolo, a vontade e o intuito de fraude são evidentes. Eles exsurgem da elaboração de documentos, como laudos, alterações contratuais e lançamentos contábeis e extra-contábeis, que tiveram por finalidade impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do verídico fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.* Destaque-se, nesse ponto, o que bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido acerca do laudo de avaliação do investimento:

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

[...]

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.

Neste contexto, a qualificação da penalidade deve ser mantida e aplicável se mostra a Súmula CARF nº 72, segundo a qual, *caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN*. Logo, relativamente ao ano-calendário 2008, as exigências de IRPJ e CSLL somente poderiam ser formalizadas a partir de 2009, iniciando-se a contagem do prazo decadencial em 01/01/2010, evidenciando-se válido o lançamento cientificado em 19/12/2014.

O presente voto, portanto, é no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos especiais relativamente à matéria 4 (*Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude - Interpretação divergente quanto ao artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e 72 da Lei nº 4.502/64*) e, em consequência, rejeitar a arguição de decadência relativamente às exigências pertinentes ao ano-calendário 2008.

Contudo, a legislação acerca da qual recai o dissídio jurisprudencial foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, em razão da qual a Lei nº 9.430/96 passou a ter a seguinte redação:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

~~*§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de*~~

~~novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*II – (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*

Dessa forma, a majoração da multa de ofício nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis passou a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Nos termos do art. 106, II, “c”, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, passe a lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Logo, a lei nova deve ser observada ainda que em sede de instância especial de solução de dissídios jurisprudenciais, porque tal fase processual se situa no contexto de “ato não definitivamente julgado”.

O presente voto, assim, é por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte, para reduzir a penalidade aplicada ao percentual de 100%. O mesmo se aplica aos recursos especiais dos Responsáveis Tributários na matéria “Ausência de comprovação de dolo e fraude para fins de afastamento da responsabilidade tributária e multa qualificada”.

Por fim, com respeito às matérias trazidos pelos Responsáveis Tributários e agregadas sob o tópico “Ausência de responsabilidade tributária solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 124, inciso I e 135, inciso III do CTN”, esta Conselheira concorda com os fundamentos do acórdão recorrido para manutenção da responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, inciso I do CTN, vez que as operações societárias engendradas com fraude, para constituição de um ágio fictício, sequer suportado por laudo que justificasse a magnitude do valor atribuído às participações societárias reavaliadas internamente, permitiram a descapitalização das empresas mediante distribuição de dividendos e juros sobre o capital próprio em favor dos sócios gerentes, que conduziram tais operações. Não se trata, portanto, de mero interesse no resultado econômico das atividades, e na sua maior disponibilidade em razão da subtração dos tributos devidos. Trata-se da antecipação do reconhecimento contábil de uma riqueza sob a justificativa de projeção de resultados futuros idealizados, apenas, pelos beneficiários desta conduta. As operações realizadas não só constituíram um ativo fictício que gerou as amortizações de ágio, como também aumentou o patrimônio líquido contábil, permitindo a redução das bases tributáveis e também o escoamento daquela riqueza em favor dos sócios gerentes que idealizaram esta operação fraudulenta. Mais do que o lucro equivalente aos

tributos não recolhidos, a Contribuinte teve a dimensão do patrimônio líquido antecipadamente aumentada consumida em distribuição de vantagens aos sócios gerentes, assim desconstituindo o suporte patrimonial não só em relação aos tributos não recolhidos, como também em relação à própria base de cálculo sobre a qual eles incidiram. Daí o interesse comum que a legislação demanda para buscar no patrimônio do responsável a satisfação dos tributos não recolhidos.

De toda a sorte, a maioria qualificada deste Colegiado<sup>6</sup> já concordou com a imputação de responsabilidade, por estas mesmas constatações, mas com fundamento no art. 135, III, no acórdão nº 9101-005.973, cujo voto condutor desta Conselheira é aqui reproduzido:

Argumentaram os recorrentes que em outras autuações lavradas contra pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, em circunstâncias semelhantes à presente, como *não restou concretizada nos autos a efetiva comprovação da conduta dolosa e fraudulenta*, afastou-se a consequente imputação da responsabilidade solidária com fundamento no art. 135, III do CTN.

De fato, como dito, o acórdão recorrido entendeu *que toda a operação societária realizada pelo Grupo Boticário teria sido uma fraude arquitetada com o intuito de reduzir a carga tributária e aumentar o lucro de seus acionistas*. Para tanto, dispensou a determinação de um ato, uma ordem ou uma assinatura que revelasse o ilícito, afirmando que *o ilícito aqui é o conjunto, a obra, arquitetada, capitaneada, como dito, pelos dois administradores*.

Disso não decorre, contudo, que a desqualificação da penalidade exclua a existência de *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*. Como dito no paradigma nº 1301-004.168, *a violação de lei que impõe a responsabilização do administrador é aquela praticada de forma dolosa, buscando obter vantagem indevida*, e ainda que metade dos Conselheiros deste Colegiado conclua que não houve dolo na supressão dos tributos devidos, tem-se que a conduta dos responsáveis tributários se dirigiram para além dessa finalidade, prestando-se também à constituição de rubricas artificiais no Patrimônio Líquido que lhes permitiram desfrutar de vantagens indevidas na retirada de resultados da pessoa jurídica, inclusive mediante recebimento de juros sobre o capital próprio. Como se verá, tem-se aqui, como expresso no paradigma nº 1301-002.918, o pressuposto de *que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente esta conduta*, mas sem se exigir que esta ação dolosa seja, necessariamente, *contrária à legislação tributária*, vez que o art. 135 do CTN busca a satisfação patrimonial da Fazenda Pública em face daqueles que cometem infração em prejuízo à realização do crédito tributário, agregando o patrimônio pessoal destes agentes à garantia do crédito estatal.

Os responsáveis tributários pretendiam rediscutir que *não há a menor possibilidade de as operações em questão terem sido realizadas com o único propósito de reduzir a carga tributária* mas, diante do conhecimento parcial dos recursos especiais, tais questões de mérito, bem como a preliminar de nulidade por alteração de critério jurídico, restaram consolidadas na forma fixada pelo Colegiado *a quo*, qual seja, no sentido da artificialidade das operações e na

<sup>6</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram neste ponto os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella (relator).

impossibilidade de elas repercutirem na redução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, prevalecendo nesta instância, apenas, o entendimento de metade do Colegiado no sentido de que esta conduta não seria fraudulenta e, assim, não se sujeitaria à qualificação da penalidade.

De toda a sorte, resta consolidado administrativamente que a Contribuinte reduziu significativamente suas bases tributáveis por conta da dedução de amortizações de ágio criado artificialmente e com base em avaliação de investimento com diversas ressalvas acerca de sua validade perante terceiros, na forma exposta no voto vencedor acerca do não conhecimento da matéria que pretendia rediscutir este aspecto. Subsiste, assim, a constatação, que se pretendia contrastar, de *reduzir indevidamente a carga tributária sem fundamento em suposto propósito negocial e substância econômica*, cabendo demonstrar porque, diversamente do que aduzem os recorrentes, tal caracterizaria a *prática de atos contrários à lei*, e assim não afastaria a responsabilização com fundamento no art. 135, III do CTN.

Aduzem os interessados que nunca houve *qualquer falsificação e adulteração de documentos, ocultação de informações ou qualquer ato praticado contrário às leis fiscais, tributárias e societárias à época dos fatos*, o que impede a acusação de *prática de evasão fiscal*. Entendem que somente assim estaria justificada a aplicação do art. 187 do Código Civil e que não há *referência a qual lei teria sido violada* pelos recorrentes. Adicionam que não praticaram *qualquer abuso de direito*, dizem que *as condutas* demandadas para imputação do art. 135, III do CTN *são típicas do direito societário* ou seja, que *infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza exclusivamente societária, pela prática de atos contrários ao interesse da sociedade*. Desenvolvem uma argumentação histórica para demonstrar o acerto desta afirmação, e voltam a insistir na necessidade de apontamento, com precisão, de *qual dispositivo de lei societária teria sido violada pelo Recorrente*. Ao final, reiteram o necessário afastamento da qualificação da penalidade e, em consequência, da responsabilização solidária dos recorrentes pro ausência de dolo e fraude no caso concreto.

Inicialmente observe-se que tal vertente argumentativa já é significativamente obstaculizada pela Súmula CARF nº 130, segundo a qual *a atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária*, premissa esta já afirmada desde a acusação fiscal, como pode ser visto no item 141 do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal (e-fls. 1357/1406). De fato, o art. 135 do CTN confere garantia adicional à realização do crédito tributário devido pela pessoa jurídica e, inclusive, sob esta ótica, a exclusão do polo passivo da obrigação tributária do dirigente que cometeu a infração operaria em desfavor da contribuinte, que assim passaria a responder unicamente com seu patrimônio pelo crédito tributário lançado.

Para além disso, tem-se na mesma acusação, precisamente no item 142 do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal, a indicação de que a prática de atos com infração de lei (ou de excesso de poderes) estaria descrita nos itens 118 a 124, 134 e 135 daquele documento. E, para além das justificativas para qualificação da penalidade expressas nos itens 118 a 14, os itens 134 e 135 trazem que:

134. Como dito no item 114, observamos na DIPJ 2009 da BOTICA , retificadora, entregue em 14/10/2013, que, no ano-calendário de 2008, ela obteve um lucro líquido de R\$ 11.051.344,17, e distribuiu a título de dividendos R\$ 9.043.287,25 que totaliza 81.83% do resultado. Adicionando-se mais R\$ 4.000.000,00 pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio, chega-se a 86.66% do resultado ajustado [...]. De acordo com a DIPJ 2010, 2ª retificadora, entregue em 23/10/2013, em 2009 a fiscalizada obteve um lucro líquido de R\$ 17.908.067,34 (conforme Ficha 38 – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados) e distribuiu, a título de dividendos, R\$ 16.703.948,68, ou seja, 93.28% do resultado.

135. 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, haja vista suas posições privilegiadas no Conselho de Administração, tanto da BOTICA quanto da G&K, que lhes conferiram total poder de gerência. Tal privilégio advém da participação acionária quase que integral que detinham nas referidas empresas.

Ou seja, mesmo que excluídos os fundamentos para qualificação da penalidade, e ainda que a responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN não esteja em debate, a atuação dos gerentes na minoração das bases tributáveis e no aproveitamento pessoal da quase totalidade do resultado contábil, após anulação das amortizações do ágio interno que reduziram as bases tributáveis, subsistem como evidências de infração de lei que motivou a atribuição de responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, III do CTN.

De fato, como se vê nos itens 95 a 107 do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal, as despesas inexistentes de R\$ 4.027.058,54 em 2008 e de R\$ 24.162.351,19 em 2009, embora anuladas contabilmente por meio da “Provisão Ágio – Incorporação G&K” (constituída justamente para “preservação de dividendos futuros” como relatado no item 88), minoram o lucro tributável porque tal anulação contábil se dá mediante receita sujeita a exclusão. No ano-calendário 2009, inclusive, tal procedimento converteu o lucro contábil em prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. E nos dois períodos, a magnitude das retiradas promovidas a título de lucros distribuídos e juros sobre o capital próprio alcançaram a quase totalidade da redução indevidamente promovida no lucro sujeito à incidência do IRPJ e da CSLL. Evidente, assim, a conduta intencional e abusiva dos gerentes em prejuízo à realização do crédito tributário.

Recorde-se, ainda, que a conduta antecedente ao aproveitamento pelos administradores desse resultado subtraído da tributação na pessoa jurídica foi objeto da seguinte análise no voto condutor do acórdão recorrido, quando examinou o laudo de avaliação do investimento que se prestou como base ao valor contabilizado como ágio:

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

[...]

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.

Como bem demonstram os recorrentes, a responsabilidade que lhes foi imputada decorrem da composição: *montante do ágio "interno" + redução de carga tributária + condição de sócio + dividendos e juros sobre capital próprio recebidos = dolo*. Ainda que para metade deste Colegiado a defesa de que foram informados *ao Fisco todos os atos praticados na operação de incorporação de ações que resultou na amortização do ágio por ela* preste-se a reduzir a penalidade aplicada, o crédito tributário suprimido permanece devido com multa de ofício de 75%, e a operação que motivou esta supressão também foi aproveitada para distribuir patrimônio da pessoa jurídica em favor daqueles que decidiram implementar a operação. Logo, se a Contribuinte não dispuser de patrimônio para saldar esta dívida, tal satisfação deverá ser buscada no patrimônio pessoal daqueles que promoveram as operações que reduziram não só o lucro tributário como também o patrimônio da pessoa jurídica.

Se a Contribuinte, como alega, alcançou *ascensão por eficiência de gestão e atuação no mercado em que atua* e, por esta razão, ampliou o pagamento de dividendos e juros sobre capital próprio, possivelmente irá dispor de patrimônio para saldar as dívidas tributárias aqui afirmadas. Mas esta cogitação futura não permite a dispensa da responsabilização dos agentes. Demonstrada a conexão entre os atos dos responsáveis que promoveram a indevida redução dos tributos devidos e a distribuição de juros sobre capital próprio e dividendos, dada a peculiaridade da amortização do ágio interno que minora bases tributáveis mas tem seus efeitos anulados na apuração do lucro contábil, demonstrado está o cabimento da responsabilidade pessoal atribuída aos gerentes que agem em infração à lei, seja ela tributária ou societária, bastando que se demonstre o prejuízo à garantia do crédito tributário.

Por certo a fraude tributária basta à afirmação de infração à lei tributária, para diferindo-a da mera falta de recolhimento no âmbito da responsabilização dos administradores da sociedade. Contudo, a desqualificação da penalidade não basta para o afastamento da responsabilidade se a redução das bases tributáveis está associada à redução do patrimônio da pessoa jurídica, e esta redução favorece os dirigentes da pessoa jurídica em prejuízo à satisfação do crédito tributário não recolhido. Daí sua responsabilização pessoal na forma do art. 135, III do CTN, restando perfeitamente caracterizada a infração de lei como concluiu a acusação fiscal:

139. Corroborando este entendimento, o art. 187 da Lei nº 10.406/2002 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), mostra-nos que o titular (administrador) de um direito (efetuar uma reestruturação societária) comete um ato ilícito (planejamento tributário abusivo visando unicamente à economia de tributos) ao exercê-lo excedendo os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, nos exatos termos a seguir reproduzidos:

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

A qualificação da penalidade no âmbito tributário demanda a caracterização de intuito de fraude na forma dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, a caracterização de sonegação, fraude ou conluio, hipóteses distintas do ilícito previsto no art. 187 do Código Civil. Assim, se a acusação fiscal também invoca esta infração para imputação de responsabilidade na forma do art. 135, III do CTN, a exclusão daquele gravame não importa, necessariamente, a exclusão do vínculo de responsabilidade.

Registre-se, por fim, que o art. 112 do CTN não tem aplicação no âmbito da garantia patrimonial do crédito tributário, mas apenas na imputação de penalidades, razão pela qual a invocação deste dispositivo, ainda que tenha alguma relevância na decisão da qualificação aqui afastada por metade deste Colegiado, em nada afeta a responsabilização imputada aos recorrentes.

Esclareça-se que os mesmos elementos acusatórios referidos no precedente estão aqui contemplados. O item 144 do Termo de Encerramento da Ação Fiscal remete aos itens 122 a 124 e 135 e 136 quanto à descrição da prática de atos com infração de lei, sendo que os itens 135 e 136 evidenciam os benefícios do interesse comum na situação específica da Contribuinte. Os valores glosados, descritos nos itens 93 a 97, 111 a 113 e 135, totalizam anualmente R\$ 5.033.727,00 em 2006, R\$ 5.033.726,90 em 2007, R\$ 23.242.693,87 em 2008 e R\$ 113.448.573,53 em 2009, e a distribuição aos acionistas representa, nestes períodos, R\$ 261.169.191,09.

Assim tais razões impõem que, também aqui, seja NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial dos Responsáveis Tributários, para manter a imputação, também, com fundamento no art. 135, inciso III do CTN.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**