



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.728290/2013-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.697 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente INTERBELLE COMÉRCIO DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA
(SUCESSORA DA AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE INEXISTENTE. INCORREÇÕES SANÁVEIS.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Dec. nº 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade quando observados nos lançamentos formalizados os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como no disciplinamento do referido Decreto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de fraude e a conseqüente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias, com suporte em documentação bastante, que demonstrem a ocorrência de reestruturação societária para criar ágio fictício em uma situação que se enquadrasse na exceção legal que possibilita a dedução de despesas de amortização de ágio.

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Nos casos comprovados de dolo ou fraude, a contagem do prazo decadencial de 5 anos, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, desloca-se para a regra geral, prevista no art. 173, inc. I, do mesmo diploma legal, razão pela qual fica afastada a tese de decadência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

EFEITO CONFISCATÓRIO DE MULTA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é solidariamente obrigada em relação ao crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. ADMINISTRADORES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

TRIBUTAÇÃO DA REVERSÃO DA PROVISÃO DAS INSTRUÇÕES CVM (ICVMS) NºS 319 E 349. INOCORRÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE.

A tributação do valor correspondente à reversão de Provisão da ICVM nº 319, de 1999, com a redação dada pela ICVM nº 349, de 2001, que foi constituída com contrapartida à conta redutora do patrimônio líquido pela ex-controladora e fora transferida para a interessada em operação de incorporação reversa, não acarreta tributação em duplicidade, mormente tendo sua origem em amortização indevida de ágio interno constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento e indispensável independência entre as partes envolvidas. Descabida, portanto, a alegação de que o lançamento fiscal da exclusão no LALUR da reversão dessa provisão acarretaria tributação em duplicidade.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória (MPv) nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela MPv nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. SÚMULA CARF Nº 178.

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pelo contribuinte, encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme o item “1” da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) rejeitar as preliminares de nulidade; e, (ii) no mérito, em negar provimento ao recurso (ii.1) por maioria de votos, quanto ao ágio, tendo acompanhado pelas conclusões os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso, ficando vencido o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que dava provimento ao recurso; (ii.2) por voto de qualidade, (ii.2.1) quanto à qualificação da multa, (ii.2.2) quanto à decadência em relação ao ano-calendário de 2007, (ii.2.3) quanto à dedutibilidade de CSLL, (ii.2.4) quanto à concomitância entre multa de ofício e multa isolada e (ii.2.5) quanto à responsabilidade solidária, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento; e (ii.3) por unanimidade de votos, (ii.3.1) quanto à decadência em relação aos anos-calendário de 2008 e 2009 e (ii.3.2) em relação à incidência de juros sobre multa. Por decisão

unânime da Turma, o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, conforme à alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Marcio Avito Ribeiro Faria (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente)

Relatório

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Tratam-se de Autos de Infração (AIs) relativos ao IRPJ (e-fls. 1259/1270) e à CSLL (e-fls. 1271/1283), relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2007, 2008 e 2009, que resultaram na constatação de exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real (ágio) e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, bem como multa de ofício qualificada. O Contribuinte e os Responsáveis solidários Artur Noemio Grymbaun (doravante, “ARTUR”) e Miguel Gelertte Krigsner (doravante, “MIGUEL”) foram deles cientificado em 06/12/2013 (e-fls. 1260, 1249 e 1252, respectivamente). O Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), de e-fls. 1285/1340, assim sintetizou a autuação:

2.1. Efetua breve histórico das intimações realizadas durante a fiscalização, a qual se iniciou em 13/12/2012.

2.1.1. Conclui que *nas decomposições apresentadas (duas delas corrigidas na resposta aos itens 3.3 e 3.6 do TIF nº 3 [e-fls. 1365/1368], abordado a seguir) ficou evidenciado que foram consideradas como despesas dedutíveis no AC 2006 as amortizações dos ágios relativos às empresas Essência Natural do Nordeste (R\$ 123.818,76), Floratta Perfumes (R\$ 374.004,96), MCB (R\$ 317.872,44) e Boticário Participações-BP (R\$ 1.003.437,00) no total de R\$ 1.819.133,19 (valor em negrito incluído em outras despesas operacionais, conforme visto na decomposição do quadro abaixo).*

2.1.1.1. Explica, por outro lado, que, enquanto para os 3 primeiros, as despesas repercutiram diretamente no Lucro Líquido (reduzindo-o), no caso da BP a provisão da amortização do ágio foi revertida mensalmente em 2006 (e nos demais AC), anulando seu efeito sobre o Lucro Líquido, sendo, porém, excluída quando da apuração do Lucro Real no Lalur e da base de cálculo da CSLL.

2.1.1.2. Após novas intimações, restou demonstrado que idêntico tratamento foi dispensado pelo sujeito passivo para as despesas com as amortizações dos ágios relativos às empresas Essência Natural do Nordeste, Floratta Perfumes, MCB e BP nos AC de 2006 a 2009; ou seja, foram todas consideradas dedutíveis, sendo que as despesas com os 3 primeiros ágios

reduziram o Lucro Líquido e a provisão referente à BP foi revertida ao final do ano e, depois, excluída na apuração do Lucro Real (Lalur) e da base de cálculo da CSLL. Os valores de cada AC estão demonstrados no item 46.

2.2. Prossegue:

10. Continuando o trabalho de fiscalização, emitimos em 02/08/2013 o Termo de Intimação Fiscal nº 4 (anexo) [e-fls. 681/682], intimando o sujeito passivo a apresentar documentos que demonstrem a origem do "Ágio-Expectativa Rentab Futura" referente à AEROFARMA no valor de R\$ 5.017.185,03 que consta no Anexo II (Laudo Pericial-Contábil para Efeito de Cisão Total Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades já Existentes) da sua 47ª Alteração do Contrato Social, efetuada quando da cisão total da Boticário Participações Ltda, CNPJ 06.041.712/0001-35.

11. Em 09/08 a empresa entregou uma resposta parcial, contendo o laudo de avaliação econômica da AEROFARMA relativa a dezembro de 2003, elaborado por ZHC Consultores, e solicitou uma prorrogação para apresentar o balancete retrocitado, o que acabou fazendo em 16/08/2013 (todos os documentos em anexo), informando adicionalmente que:

"O ágio no valor de R\$ 5.017.185,03 tem origem na aquisição, pela empresa Boticario Participações Ltda, de 13.234.723 (treze milhões, duzentos e trinta e quatro mil, setecentos e vinte e três) quotas representativas do capital da Aerofarma Perfumarias Ltda ("investimento") pelo valor de R\$ 13.234.725,00.

Na ocasião, o valor do patrimônio líquido da Aerofarma Perfumarias Ltda, ajustado pelo art. 248 da Lei 6.404/76 do lucro não realizado decorrente de transações entre partes relacionadas, era de R\$ 8.217.539,97, conforme demonstrado pelo balancete anexo. 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\$ 5.017.185,03, já que se constatou diferença entre o valor de aquisição do investimento e seu respectivo valor patrimonial contábil. Referido ágio está sustentado economicamente na perspectiva de rentabilidade futura da empresa, conforme Laudo de Avaliação Econômica emitido por peritos independentes.

Os valores considerados são relativos a 30/11/2003 e estão indicados na coluna 'Saldo' do balancete apresentado, exceto pelo lucro não realizado de R\$ 740.464,28. O valor referido é composto pelo total do grupo de contas do patrimônio líquido (Grupo 2.7 - R\$ 11.670.443,38) acrescido do resultado do período (Grupo 3 - R\$ 24.506.957,89 menos o Grupo 4 - R\$ 27.219.397,02) e diminuído do lucro não realizado (R\$ 40.464,28)."

2.2.1. Passa a discorrer sobre a reestruturação societária da AEROFARMA que teria culminado na formação dos ágios em análise.

12. A AEROFARMA, constituída em 06/10/1978, passou por algumas reestruturações societárias com repercussão no período por nós verificado, tendo incorporado integralmente as empresas Essência Natural do Nordeste Ltda, com sede em Aracaju-SE (em 01/05/2002), Floratta Perfumes Ltda, com sede em Belo

Horizonte-MG (em 01/08/2002) e MCB - Multicanal O Boticário Ltda, com sede em São José dos Pinhais-PR (em 01/09/2003). Um detalhe importante é que a fiscalizada detinha 100% de participação nas três sociedades (as incorporações deram-se sem aumento de seu capital social, mas tão somente com a eliminação do investimento). Incorporou, ainda, em 01/11/2004, uma parcela cindida do patrimônio da Boticário Participações Ltda, com sede em São José dos Pinhais-PR. Apresentamos, a seguir, uma síntese destas e outras alterações contratuais que julgamos mais relevantes para o caso aqui tratado, cujos documentos encontram-se devidamente juntados a este processo.

13. 36ª Alteração de Contrato Social, de 01/05/2002 (em anexo) - Miguel Géllert Krigsner (diretor-presidente), Wilhelm Walter Baumeier (diretor adjunto) e Artur Noemio Grynbaum (diretor gerente), únicos sócios da AEROFARMA, com, respectivamente, 57%, 35% e 8% das quotas da mesma, de comum acordo, aprovam o seguinte:

13.1. alterar a Cláusula Segunda do Contrato Social da empresa, que trata do objeto da mesma;

13.2. criar 3 filiais em Aracaju-SE para receber a incorporação total da sociedade Essência Natural do Nordeste Ltda;

13.3. promover a incorporação total da sociedade Essência Natural do Nordeste Ltda, CNPJ 04.416.964/0001-76, com sede em Aracaju-SE, com base no balanço patrimonial levantado em 01/05/2002, sendo que o patrimônio desta deverá ser totalmente incorporado pela AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA, na forma determinada no Protocolo de Condições e Justificação de Incorporação Total firmado naquela data e parte integrante do instrumento em seu Anexo I;

13.4. nomear a empresa ZHC Consultores S/C, de Curitiba-PR, para avaliar o valor das quotas da sociedade Essência Natural do Nordeste Ltda, utilizando para tanto o método dos saldos contábeis;

13.5. aprovar o laudo técnico de avaliação efetuado pela empresa ZHC Consultores S/C, com data de 01/05/2002 e que também faz parte do instrumento (Anexo II), onde foi apurado o valor do Patrimônio Líquido da incorporada de R\$ 21.245,09;

13.6. tendo em vista que a AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA detém 100% na participação da Essência Natural do Nordeste Ltda, a incorporação dar-se-á sem aumento de capital, que continuará sendo de R\$ 234.725,00, sendo eliminado o investimento;

13.7. no Protocolo de justificação de Incorporação consta que, tomando por base o balanço especial para incorporação, levantado em 01/05/2002, a Essência Natural é uma sociedade limitada com capital social de R\$ 650.000,00, dividido em 650.000 quotas com valor unitário de R\$ 1,00, possuindo:

- prejuízos acumulados de 2001 e de janeiro a abril/2002 no montante de R\$ 628.754,91;

- bens e direitos no total de R\$ 1.145.875,80;

- obrigações no total de R\$ 1.124.630,71;

13.8. no Laudo Pericial-Contábil para Efeito de Incorporação Total consta que o patrimônio líquido a ser vertido importa no valor de R\$ 21.245,09, mostrando a composição dos ativos e passivos e indicando os lançamentos contábeis a serem feitos na Incorporada e as providências a serem tomadas por ela e pela Incorporadora.

14. 38ª Alteração de Contrato Social, de 01/08/2002 (em anexo) - Miguel Géllert Krigsner (diretor-presidente), Wilhelm Walter Baumeier (diretor adjunto) e Artur Noemio Grynbaum (diretor gerente), únicos sócios da AEROFARMA, com, respectivamente, 57%, 35% e 8% das quotas da mesma, de comum acordo, aprovam o seguinte:

(...)

15. 43ª Alteração de Contrato Social, de 01/09/2003 (em anexo) - Miguel Géllert Krigsner (diretor-presidente) e Artur Noemio Grynbaum (diretor gerente), únicos sócios da AEROFARMA, de comum acordo, aprovam o seguinte:

(...)

16. 47ª Alteração de Contrato Social, de 01/11/2004 (em anexo) – Boticário Participações Ltda (constituída em 18/12/2003, conforme destacado no item a seguir), Miguel Géllert Krigsner (diretor-presidente) e Artur Noemio Grynbaum (diretor gerente), únicos sócios da AEROFARMA, resolvem, de comum acordo, promover, dentre outras, as seguintes alterações contrato social:

(...)

17. Neste ponto, a fim de se evitar qualquer dúvida, é recomendável um breve retrocesso na ordem cronológica para informar que o Grupo O Boticário possuía em sua estrutura a sociedade SCORPIUS ASSESSORAMENTO DE MARKETING S/C LTDA, criada em julho de 1983 com o CNPJ 76.801.166/0001-79 (tela do sistema CNPJ em anexo), a qual, em janeiro de 2003, teve alterado seu nome empresarial para O BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA e, em dezembro do mesmo ano, foi transformada em uma sociedade por ações com a denominação de O BOTICÁRIO FRANCHISING S.A. (OBF), exatamente no momento da constituição de uma nova empresa com o nome (praticamente idêntico) BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA (BP), agora com o CNPJ 06.041.712/0001-35.

18. Imprescindível consignar que os sócios MIGUEL GÉLLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM constituíram a referida empresa com o capital social de R\$ 119.861.486,00, assim integralizado:

- R\$ 88.955.301,00, pelo quotista MIGUEL GÉLLERT KRIGSNER, da seguinte forma:

a) R\$ 10.587.780,00, representados pela cessão de 10.587.779 quotas da empresa AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA;

b) R\$ 78.367.521,00, representados pela cessão de 46.483.199 ações da empresa OBF-O Boticário Franchising S.A.;

- R\$ 30.906.185,00, pelo quotista ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, da seguinte forma:

a) R\$ 2.646.945,00, representados pela cessão de 2.646.944 quotas da empresa AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA;

b) R\$ 28.259.240,00, representados pela cessão de 11.620.799 ações da empresa OBF-O Boticário Franchising S.A.

19. Sem maior relevância para a verificação em curso, registramos que, na 1ª Alteração Contratual da BP, em 15/12/2003, Artur Noemio Grynbaum transferiu a Miguel Géllert Krigsner 6.933.888 de suas quotas na sociedade, de forma a se estabelecerem as participações de 20% para o primeiro e 80% para o segundo, habitualmente encontradas para os mencionados sócios em todas as empresas do grupo econômico. Desta forma, o quadro societário ficou assim delineado:

Quotista	CPF	Nº de Quotas	Valor (R\$)	%
Miguel Géllert Krigsner	051.622.118-34	95.889.189	95.889.189,00	80,00%
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	23.972.297	23.972.297,00	20,00%
Total		119.861.486	119.861.486,00	100,00%

20. Por outro lado, é de fundamental importância esclarecer que o ágio que estamos investigando na AEROFARMA referente à BP teve início quando da constituição desta última; ou seja, tanto as quotas da AEROFARMA quanto as ações da OBF usadas na integralização do capital social da BP pelos sócios Miguel Géllert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum estavam avaliadas acima de seu valor patrimonial. Tal majoração (ágio) é mostrado no quadro a seguir:

EMPRESAS	PL	Ágio	Valor integralizado na BP		
			Total	Por Miguel	Por Artur
AEROFARMA	8.217.539,97	5.017.185,03	13.234.725,00	10.587.780,00	2.646.945,00
OBF	81.458.126,10	25.168.634,90	106.626.761,00	78.367.521,00	28.259.240,00
BP	89.675.666,07	30.185.319,93	119.861.486,00	88.955.301,00	30.906.185,00

2.2.2. Detalha a contabilização das amortizações dos ágios, informando que as apropriações ocorreram mensalmente como Outras Despesas Operacionais, subgrupo Amortização Ágio de Participação em Controlada, na conta de resultado 4.4.1.1.07.01 – Ágio sobre Investimento, em contrapartida às contas do Ativo Diferido 1.3.7.9.01.13 - (-) Amortização Ágio Essência Nordeste, 1.3.7.9.01.15 - (-) Amortização Ágio Floratta e 1.3.7.9.01.16 - (-) Amortização Ágio MCB.

2.2.2.1. No que se refere ao ágio contabilizado em relação à incorporação da empresa BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES- BP, verificou na mesma conta 4.4.1.1.07.01 – Ágio sobre Investimento, lançamentos a débito nos meses de janeiro de 2006 a outubro de 2009 com o histórico "Realização Reserva Especial de Ágio Incorporação B.P." com o valor mensal de R\$ 83.619,75, totalizando R\$ 1.003.437,00 nos anos de 2006 e 2007, R\$ 1.003.437,03 em 2008 e R\$ 836.197,50 em 2009 (janeiro a outubro).

2.2.2.2. E, ainda, que existiriam na conta de receita 3.5.1.1.04.02 - Rev. Prov. Realiz. Ágio BP lançamentos a crédito, nos mesmos valores, períodos e histórico, revertendo todos os lançamentos da conta de despesa (4.4.1.1.07.01).

2.2.2.3. Destaca que todos os valores apropriados foram devidamente revertidos, o efeito contábil destes lançamentos é nulo, de modo que, diferentemente das amortizações dos outros 3 ágios abordados, não teve repercussão sobre o Lucro Líquido. No entanto, a partir dos Lalur de 2006 a 2009 fora constatada uma redução do Lucro Real apurado decorrente de exclusões com o histórico "Reversão Provisão Ágio BP" neles inseridas, cujos valores, em vista dos balanços de suspensão/redução levantados pelo sujeito passivo em todos os meses, são apresentados nos Lalur acumuladamente de janeiro a dezembro de cada ano-calendário. O valor excluído em cada

mês seria, portanto, a diferença entre o valor acumulado até o próprio mês e o acumulado até o mês anterior.

2.3. Descreve, então, a forma pela qual se deu o planejamento tributário que resultou na economia de tributos através de amortização de ágio fictício:

35. *Conforme vimos no tópico "Das Reestruturações Societárias da AEROFARMA", a amortização dos ágios obedeceu a um planejamento composto das seguintes etapas (operações):*

a) primeiramente, em momentos distintos dos anos de 2002 e 2003, foram incorporadas pela AEROFARMA as empresas Essência Natural do Nordeste, Floratta Perfumes e MCB, as quais, mesmo estando praticamente sob integral controle da fiscalizada, ostentavam todas elas grandes prejuízos acumulados em relação aos seus capitais sociais e um insignificante patrimônio líquido, como mostrado na tabela a seguir (valores em reais):

CARACTERÍSTICAS	ESSÊNCIA	FLORATTA	MCB
Participação da AEROFARMA	100,00%	100,00%	98,37%
Prejuízos acumulados	628.754,91	2.299.505,82	1.795.587,73
Capital social	650.000,00	2.300.000,00	1.842.963,00
Patrimônio líquido - PL	21.245,09	494,18	47.376,16
Ágio	619.083,16	1.869.991,40	1.589.336,02
Relação Ágio/PL (%)	2.914%	378.402%	3.354%

b) concomitantemente, com as empresas supramencionadas permanecendo sob a mesma administração - a qual, em última análise, responsável pelo quadro sombrio por elas atingido - ainda assim, tais administradores visualizaram uma rentabilidade futura muito superior àquela que eles próprios tinham alcançado até então, a ponto de procederem tais incorporações com ágios desproporcionais à situação das mesmas;

c) como era de se esperar, assim que as referidas empresas foram incorporadas, iniciaram-se as amortizações dos ágios a elas referentes;

d) constituição da Boticário Participações Ltda, em 08/12/2003, com quotas das empresas AEROFARMA e OBF, avaliadas com ágios equivalentes a, respectivamente, 61,05% e 30,90% de seus patrimônios líquidos (AEROFARMA: PL de R\$ 8.217.539,97 e ágio de R\$ 5.017.185,03; OBF: PL de R\$ 81.458.126,10 e ágio de R\$ 25.168.634,90);

e) menos de um ano depois, cisão total da Boticário Participações Ltda (em 01/11/2004), retornando às duas empresas que lhe deram origem, AEROFARMA e OBF, tanto o patrimônio da cindida quanto, obviamente, o ágio criado no momento da sua constituição; novamente como esperado, houve o início imediato de sua amortização nas referidas empresas cindidas.

36. Frise-se que os sócios de todas as empresas envolvidas são os mesmos, Miguel Géllert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, e que não houve transferência de recursos financeiros (pagamento ou recebimento) em nenhuma destas operações.

2.4. A fiscalização expõe, então, a legislação vigente à época e aplicável ao caso em litígio, concluindo, em seguida, que o único motivo que fundamentou as operações societárias em apreço fora a economia fiscal.

2.4.1. Defende que somente se admite a escrituração e dedutibilidade de ágio formado entre partes independentes e não relacionadas, o que não teria ocorrido no presente caso. O ágio em questão seria tão-só uma alocação, pro rata temporis, de um ativo inexistente, não podendo resultar em redução do Lucro Real do período, uma vez que não configura despesa paga nem incorrida.

2.4.2. Dessa forma, com o intuito de corrigir as irregularidades tributárias encontradas, a autoridade fiscal procedeu às glosas dos seguintes valores deduzidos a título de ágio, *uma vez que, tal como amplamente mostrado, as transações que lhes deram origem carecem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes: [...]*

2.5. Considerando restar configurado verdadeiro planejamento tributário ilícito, com fim único de economia fiscal. Pois veja-se:

66. No caso do Grupo O Boticário, se analisarmos cada etapa ou negócio da operação isoladamente, concluiremos que todas elas foram realizadas atendendo à legislação específica. Todavia, ao analisarmos o conjunto dessas etapas ou negócios como um todo, perceberemos que é composto de operações estruturadas em sequência, as denominadas step transactions, em que cada uma corresponde a uma deliberação societária ou negocial encadeada com a subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

67. Uma operação estruturada como esta em exame, embora o sujeito passivo possa não admitir, indica a existência de um objetivo único, eleito previamente à escolha dos instrumentos a serem utilizados. Por assim dizer, o fim (a redução de tributos) é definido antes dos meios (assembléias, alterações contratuais, laudos, protocolos e justificação, etc), o que conduz ao predomínio do fim sobre o meio, já que este (o meio) é escolhido unicamente caso sirva ao objetivo visado, que, via de regra, não é outro senão uma menor carga tributária ou sua postergação. Nesta hipótese, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

(...)

69. Entendida a contextualização acima, podemos tomar uma parte da obra - mais precisamente pertencente à verificação ora encerrada - para comprovar o exposto e, para tanto, lançamos mão dos eventos societários envolvendo a BP, que contempla o ágio de maior valor (total superior a R\$ 5 milhões). Como visto anteriormente nos itens 17 a 20, a sociedade SCORPIUS ASSESSORAMENTO DE MARKETING S/C LTDA (CNPJ 76.801.166/0001-79), criada em julho de 1983, teve alterado, em janeiro de 2003, seu nome empresarial para O BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA e, em dezembro do mesmo ano, foi transformada em uma sociedade por ações com a denominação de O BOTICÁRIO FRANCHISING S.A. (OBF). Na mesma oportunidade (dezembro de 2003), foi constituída uma nova empresa - com o nome praticamente idêntico de BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA (BP) e o CNPJ 06.041.712/0001-35 - e, assim, estabelecidas as condições adequadas à criação dos ágios (pela via mais usual e quase inquestionável de laudos de avaliação, contratados a uma empresa especializada - ZHC Consultores S/C). Dentro da estratégia traçada, o capital social da recém-nascida foi integralizado pelos sócios Miguel Géllert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum com quotas da empresa AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA e ações da OBF, em ambos os casos avaliadas acima de seu valor

patrimonial, majoradas por ágios tendo por base exclusivamente a rentabilidade futura.

70. Menos de um ano depois, em novembro de 2004, era a vez da etapa seguinte: a cisão total da BP e o retorno à AEROFARMA e à OBF dos respectivos patrimônios migrados em 2003 para a BP, obviamente com os ágios gerados àquela época. Era, então, chegado o momento, no entender do Grupo O Boticário, de implementar o objetivo real da sucessão de eventos, qual seja, deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nas duas companhias (AEROFARMA e OBF) os valores que estas passaram a amortizar do ágio a elas transferido.

2.6. Passa a relatar os motivos ensejadores da multa qualificada.

71. Restringindo-se aos fatos inerentes à fiscalizada, a avaliação de ZHC Consultores em 2003 (quando ela passou ao controle da BP e foi originado o maior dos ágios ora investigados) [e-fls. 691/768] concluiu que o valor de mercado da AEROFARMA era de R\$ 13,234 milhões, enquanto seu Patrimônio Líquido era de R\$ 8,217 milhões [e-fls. 691/768], o que representa uma variação da ordem de 161,06%. Embora em valores absolutos os ágios referentes às outras empresas incorporadas sejam de menor magnitude (ver item 35), a relação percentual entre a avaliação de mercado (s/c) e o Patrimônio Líquido das mesmas é ainda mais expressiva, alcançando 2.914% para a Essência Natural, 378.402% para a Floratta e 3.354% para o MCB.

72. Verificamos que, no ano de 2007, em função dos ágios deduzidos indevidamente, a AEROFARMA deixou de recolher aos cofres públicos R\$ 387.385,20 de IRPJ e R\$ 139.458,67 de CSLL (somente principal), ao passo que no mesmo período ela apresentou um lucro de R\$ 3.150.120,92, conforme "Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados" constante na DIPJ 2008 AC 2007. Nesta DIPJ encontramos que o sócio Miguel Géllert Krigsner recebeu, neste mesmo ano, R\$ 1.124.611,98 de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) e Artur Noemio Grynbaum recebeu R\$ 281.153,00, também de JCP.

73. Já em 2008, ainda em consequência dos ágios, o prejuízo ao Tesouro foi de R\$ 303.831,45 no tocante ao IRPJ e de R\$ 109.379,32 em relação à CSLL, e o lucro da AEROFARMA alcançou R\$ 6.303.785,63, segundo a Ficha 38 da DIPJ 2009 AC 2008. Por seu turno, da mesma fonte extraímos que os JCP recebidos pelos sócios foram de R\$ 558.914,33 (Miguel) e R\$ 139.728,59 (Artur).

74. Em 2009 a história se repetiu e o sujeito passivo deixou de pagar R\$ 209.049,38 de IRPJ e R\$ 75.257,78 de CSLL, enquanto obtinha um lucro de R\$ 8.484.865,14 (DIPJ 2010 AC 2009) e destinava a seu sócio Miguel Géllert Krigsner JCP da ordem de R\$ 819.202,36 e a Artur Noemio Grynbaum, R\$ 204.800,59.

75. Se observarmos todas as amortizações consideradas indevidamente dedutíveis, a AEROFARMA deixou de recolher aos cofres da União, de 2002 a 2009, a título de IRPJ e CSLL, nada menos que R\$ 3.092.502,51 (somente principal). Durante este período, seus sócios Miguel e Artur foram contemplados com JCP no montante de R\$ 3.211.074,69.

76. Não queremos absolutamente dizer com isto que os empresários não devam ser remunerados (juros) pelo capital empregado em seus empreendimentos. Queremos, sim, deixar bem claro que os dados mostrados comprovam o interesse comum dos mencionados sócios no resultado de todas as reestruturações societárias, por eles próprios deliberadas, haja vista que quanto menos tributos pagos pela fiscalizada, maior o seu lucro e, em consequência, maior o quinhão a ser a eles distribuído.

77. Para confirmar as posições privilegiadas que ocupavam na administração de todas as companhias protagonistas das citadas reestruturações, à época de ocorrência dos fatos geradores (criação dos ágios), e que lhes conferiam total poder de decisão (até em função da participação acionária que detinham nas referidas empresas), basta verificar as 36ª [e-fls. 365/400], 37ª e 43ª [e-fls. 453/481] Alterações Contratuais da AEROFARMA (de maio e agosto de 2002 e de setembro de 2003, respectivamente) e o contrato de constituição da Boticário Participações Ltda (de dezembro de 2003), todos a este juntados.

78. 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 grande volume de recursos, os quais, em sua quase totalidade, sequer permaneceram na empresa, mas foram diretamente para o patrimônio pessoal dos administradores/acionistas supracitados. A verdade cristalina é que, mais algum tempo e a decadência não permitiria recuperar sequer os tributos que não foram pagos relativamente aos AC de 2007 a 2009, tal como ocorreu com os AC de 2006 e anteriores.

79. O que dizer da intenção de quem colocou em prática este encadeamento de operações, em seus mínimos detalhes?; Resta alguma dúvida quanto ao dolo nela existente? Qualquer semelhança com o disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64 ("fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento) não será mera coincidência. A situação com que ora nos deparamos se enquadra perfeitamente no conceito legal de fraude.

80. Afinal, é 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. É inequívoco que os acionistas administradores da autuada agiram com plena consciência de que essas ações resultariam na indevida redução do IRPJ e CSLL devidos.

2.7. Configura, a seguir, a responsabilidade solidária dos acionistas administradores, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN):

95. Como exposto nos itens 72 a 74, observamos nas DIPJ da AEROFARMA que, de 2007 a 2009, ela eximiu-se de recolher R\$ 1.224.361,80 de IRPJ e CSLL e distribuiu a título de JCP R\$ 3.128.410,85, o que representou 255,51% da referida "economia" tributária.

96. 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 determinadas, em decorrência do poder de gerência que possuíam.

2.8. Defende, ainda, a fiscalização restar fundamentada a responsabilidade solidária no artigo 135, inciso III do mesmo CTN, nos seguintes termos:

99. Este intuito doloso configura uma infração de lei praticada pelos acionistas e administradores da empresa que detêm amplo poder de gerência sobre os desígnios da mesma, enquadrando-se desta forma no inciso III do art. 135 do CTN, retrocitado.

(...)

102. A propósito, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional fez um aprofundado estudo a respeito da natureza da responsabilidade tributária dos administradores (sócios ou não) derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN, que se encontra no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 (cópia integral anexada), de onde extraímos algumas conclusões aplicáveis ao trabalho ora encerrado:

3. Irresignados, em 08/01/2014 (e-fls. 1472, 2106 e 2145, respectivamente), Contribuinte e Responsáveis solidários apresentaram Impugnações (e-fls. 1373/1471, 2084/2105 e 2123/2144, respectivamente), em que aduziram, em síntese:

3.1. Inicia o Contribuinte discorrendo sobre a necessidade das alterações incorridas no grupo a partir do ano 2002, pontuando-as. No que interessa ao caso, aduz que as aquisições, pela AEROFARMA, da ESSÊNCIA (e-fls. 1913/1915), da FLORATTA (e-fls. 1917/1926) e da MCB (e-fls. 1944/1945), seguidas das respectivas incorporações, deram-se mediante subscrição de capital com ágio, com efetivo pagamento. Também, refere à versão de parcela cindida da BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES, correspondente a cotas adquiridas com ágio, à AEROFARMA.

3.1.1. Alega a contribuinte que a *aquisição e incorporação destes investimentos possibilitou formar uma estrutura única, mais simples e com uma gestão centralizada, e com foco nas operações de varejo - lojas próprias - em regiões com potencial de crescimento.*

3.1.2. Declara que as operações questionadas pela fiscalização se revestiriam de claro propósito comercial e encontravam-se alinhadas com os objetivos do Grupo. Conceitua "planejamento estratégico", buscando demonstrar que as operações incorridas encontrar-se-iam claramente inseridas no planejamento estratégico do Grupo Boticário.

Preliminares

3.2. Alega ter se equivocado a autoridade fiscal quanto às normas aplicáveis à dedutibilidade de despesas, posto que apontado o art. 299 do Dec. nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99), quando existe norma específica para o assunto, no caso, o art. 386. inc. III, § 2º do RIR/99. Tal vício ensejaria a nulidade do lançamento.

3.3. Argui a contribuinte a Preclusão da Possibilidade do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem aos Ágios, ocorridos em 2002 e 2003. Traz acórdãos do CARF que, entende, ratificariam o até aqui exposto.

3.4. Defende ter incorrido em erro a autoridade fiscal ao caracterizar o ágio em análise como interno, posto que gerado entre partes independentes e com efetivo fluxo financeiro. Explica que cada uma das empresas incorporadas era franqueada autônoma, tendo *administrações diversas da Impugnante*. A compra das referidas teria por objetivo manter sua marca nos locais onde a Essência, a Floratta e a MCB possuíam lojas, além da recuperação da saúde financeira das respectivas empresas.

3.5. Argui a decadência dos créditos lançados em relação ao ano-calendário 2007, uma vez que, em observância ao art. 150 § 4º, teria transcorrido o prazo previsto para lançamento.

Mérito

3.6. Passa a discorrer sobre cada um dos ágios formados.

3.6.1. Quanto aos da ESSÊNCIA, FLORATTA e MCB, alega que as três empresas foram adquiridas pela Impugnante através de aumento de capital por ela integralizado. Seriam as três franqueadas autônomas, com administração diversa, o que as tornava ineficientes.

3.6.2. Quanto ao da BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES, afirma a impugnante que o ágio teria sido gerado quando da aquisição das quotas da empresa do Sr. Wilhelm, em 15/05/2003, por R\$ 72.979.656,00, o que invalidaria a motivação apresentada pela fiscalização.

3.6.2.1. Acrescenta que a glosa das exclusões da Receita de Reversão da Provisão para amortização do ágio no Lucro Real dos anos-calendário em apreço restaria incorreta, uma vez que a constituição da provisão teria por base os arts. 6º e 16 da instrução CVM nº 349/01, que determina a sua inclusão e posterior reversão como forma de proteção aos acionistas minoritários.

3.6.2.2. Entretanto, caberia a posterior exclusão da reversão do Lucro Real para evitar a tributação em duplicidade. Argumenta que, não tendo gerado efeitos fiscais a constituição da provisão, sua reversão também não os poderia gerar. Traz decisão do CARF que suportaria sua defesa.

3.7. Apresenta argumentos para que se considere a validade do ágio gerado internamente, destacando suposta confusão da autoridade fiscal por dar efeitos fiscais à invalidade do ágio considerada apenas para fins econômicos e contábeis, tecendo comentários acerca da distinção entre Ciência Contábil e o Direito. A legislação não traria qualquer ressalva nesse sentido. Reproduz decisão do CARF que ratificaria sua posição.

3.7.1. Através do referido acórdão, ataca a impugnante o entendimento esposado pela fiscalização quanto à necessidade do efetivo pagamento para o gozo da dedutibilidade almejada.

3.7.2. Destaca, ainda, consistir em erro a confusão entre fundamento econômico e pagamento. Declara que *pagamento é a contrapartida da compra e venda, uma das formas de aquisição da participação. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. O fato da operação ser entre empresas do grupo não altera a mais valia das ações negociadas*.

3.7.3. Defende que a alegação de que operações dentro do grupo não teria fundamento econômico violaria a lei.

3.8. Passa a atacar a Teoria do Propósito Negocial, questionando sua aplicabilidade ao presente caso, tendo em vista que os artigos 7º e 8º da Lei nº 9532, de 1997, onde prevista, seria mera norma indutora de comportamento dos contribuintes. Apesar de se opor à aplicação da

referida teoria, defende a impugnante tê-la observado, encontrando-se presentes nas operações realizadas motivo, finalidade e congruência dos atos.

3.9. Opõe-se à configuração pela fiscalização quanto ao dolo em suas operações, afirmando que em direito tributário não existe problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos. No caso em apreço, não se teria vislumbrado intenção de esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação). Suas operações, ainda que intencionassem a economia tributável, encontrar-se-iam no campo do planejamento tributário, e não da evasão fiscal.

3.9.1. Pugna pela inexistência de fraude, sonegação ou conluio, atacando, assim, a qualificação da multa lançada, afirmando inexistir provas nos autos de sua ocorrência.

3.9.2. A fiscalização teria se restringido a demonstrar a fraude através da citação dos montantes distribuídos a título de JCP e o questionamento com relação à alta expectativa de rentabilidade futura das empresas.

3.9.3. No que se refere ao dolo dos administradores, fundado no desejo de pagar menos, tendo em vista melhores resultados e maior distribuição, alega que sua busca por melhores resultados através de atos lícitos é, mais que uma opção dada ao administrador, uma obrigação.

3.9.4. Defende que quem age com intuítos de fraude não os esconde em seus livros, não entrega seus documentos quando solicitados, mas adúltera e procura de todas as formas, ocultar seus atos, o que não teria ocorrido no caso.

3.9.5. De forma subsidiária, argumenta que, ainda que se entenda pela ilicitude quanto aos efeitos de suas operações, há que se levar em conta o entendimento do grupo ao realizá-las, posto que entendia estar realizando atos lícitos, em perfeita conformidade com a legislação societária e tributária vigentes à época.

3.10. Questiona, ainda, a inexistência de previsão legal para a adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização considerada indedutível pela fiscalização.

3.11. Combate a cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento de estimativas, tendo em vista sua inaplicabilidade após o encerramento do ano-base.

3.12. Argui também a cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício.

3.13. Opõe-se à glosa indevida da Base de cálculo Negativa da CSLL, alegando que seria mero reflexo das autuações, ainda não julgadas definitivamente.

3.14. Por fim, expõe ser indevida a cobrança de juros sobre a multa.

Sócios pessoas físicas

3.15. Primeiramente, opõe-se à caracterização do "interesse comum", consubstanciado no art. 124, inciso I do CTN, pois seria necessário que as partes consideradas encontrassem-se lado a lado na relação jurídico-tributária quanto à situação que constitui fato gerador. Para tanto não bastariam interesses fáticos eventuais.

3.16. Da mesma forma, entendem insubsistente a aplicação da solidariedade com base no art. 135, inciso III do CTN, tendo em vista inexistirem provas da efetiva ocorrência de fraude nas operações analisadas. Todas as operações societárias foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes, existindo razoável grau de controvérsia, não sendo possível intitular seus atos como fraudulentos. Alega que à época dos fatos, o CARF entendia

legal suas operações, trazendo acórdão que declara não ser viável configurar fraude em operações permitidas pela jurisprudência da época.

3.16.1. Afirma, ainda, que para a aplicação do artigo 135 do CTN necessária seria a existência de dolo específico, não configurado no presente caso.

3.16.2. Acrescenta que os fatos apontados pela fiscalização não se enquadrariam entre aqueles considerados no *caput* do referido artigo 135, ou seja, excesso de poderes (posto que as operações tinham por fim atingir a plenitude dos objetivos elencados em seu contrato social) ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

3.16.3. Alega, ainda, que a fiscalização teria deixado de descrever qualquer conduta concreta que caracterize excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Teria ela lançado mão de afirmativa genérica.

3.17. Concluem que, na dúvida, há de ser aplicado o art. 112, incisos II e III do CTN, pugnando pela interpretação mais favorável ao acusado.

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 14-58.938 - 13ª Turma da DRJ/RPO, proferido em sessão realizada em 18/06/2015 (e-fls. 2170/2256), de que se deu ciência ao Contribuinte e aos Responsáveis solidários em 13/07/2015 (e-fls. 2282, 2283 e 2284), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE INEXISTENTE. INCORREÇÕES SANÁVEIS.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados nos lançamentos formalizados os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como no disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é solidariamente obrigada em relação ao crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. ADMINISTRADORES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em seqüência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial.

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

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

TRIBUTAÇÃO DA REVERSÃO DA PROVISÃO INSTRUÇÃO CVM 319-349. INOCORRÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE.

A tributação do valor correspondente à reversão de Provisão Instrução CVM 319-349 - provisão que foi constituída com contrapartida a conta redutora do patrimônio líquido pela ex-controladora e fora transferida para a interessada em operação de incorporação reversa - não acarreta tributação em duplicidade, mormente tendo sua origem em amortização indevida de ágio interno constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento e indispensável independência entre as partes envolvidas. Descabida, portanto, a alegação de que o lançamento fiscal da exclusão no LALUR da reversão dessa provisão acarretaria tributação em duplicidade.

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Nos casos comprovados de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial de 5 anos, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, desloca-se para a regra geral, prevista no art. 173, I, do mesmo diploma legal, razão pela qual fica afastada a tese de decadência.

MULTA QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de sonegação e fraude e a conseqüente aplicação da multa qualificada se descritas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para criar, ágio fictício, em uma situação que se enquadrasse na exceção legal que possibilita deduzir as despesas de amortização de ágio, advinda com a Lei 9.532/97, o que justifica, além da glosa das correspondentes deduções, a multa no percentual de 150%.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LANÇAMENTO REFLEXOS. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que ambos os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

5. Irresignados, em 11/08/2015 (e-fls. 2538, 2679 e 2681, respectivamente), Contribuinte e Responsáveis solidários apresentaram Recursos Voluntários (e-fls. 2286/2426, 2540/2579 e 2681/2720, respectivamente), em que, sinteticamente, repisam as razões de Voluntário, pugnando o Contribuinte pela nulidade do Acórdão recorrido face à inovação de fundamento jurídico.

Voto

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. Os Recursos Voluntários são tempestivos (e-fls. 2282, 2283 e 2284; e 2538, 2679 e 2681), pelo que deles se conhece.

PRELIMINARES DE NULIDADE

Suposto equívoco da Autoridade Fiscal com relação às normas aplicáveis à dedutibilidade de despesas

7. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“Entende, assim, que o procedimento estaria eivado de nulidade posto que apontado o art. 299 do RIR, quando existe norma específica para o assunto, no caso, o art. 386, inc. III, § 2º do RIR/99, infringidos pela autuada. Nas palavras da impugnante: [...]

(...)

Tratando-se de constituição do crédito tributário de ofício, importa registrar que o art. 142 do CTN estipula, como etapas do procedimento de lançamento, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a aplicação da penalidade, quando cabível.

Sendo o lançamento formalizado mediante lavratura de auto de infração, sua constituição submete-se às prescrições do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual contém duas hipóteses de nulidade para o aludido ato, conforme artigo 59, adiante reproduzido: [...]

Logo, não há que se falar de nulidade do lançamento uma vez que o ato foi realizado por servidor investido do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja competência para fiscalização de tributos federais e lavratura de autos de infração é atribuída por lei, sendo igualmente a oportunidade de defesa devidamente oferecida à autuada, e plenamente exercida na impugnação apresentada, viabilizando a instauração da fase litigiosa do processo e dando causa à presente análise no contencioso administrativo.

(...)

Ainda que restassem incorretos os dispositivos legais discriminados pela fiscalização, a contribuinte se defende dos fatos narrados, estes bastante claros quanto à ocorrência dos fatos geradores dos tributos e à fraude apontada.

(...)

Todavia, eventual equívoco na indicação de fundamento legal não leva a nulidade do lançamento visto que não trouxe qualquer prejuízo ao direito de defesa da atuada. O disciplinamento do PAF é claro no sentido de que imprecisões que não cerceiam o direito de defesa podem ser depuradas no contencioso administrativo, conforme disposto no art. 60 de Decreto nº 70.235, de 1972, a saber: [...]

(...)” (grifou-se).

8. Como visto do item “2” deste Acórdão, que encontra substrato no TVF, e em especial do quanto circunstanciado no item “35” deste Termo, então reproduzido, não se deixa dúvida de que a matéria em comento é o “ágio interno”, gerado no âmbito de empresas sob mesma administração, e seus consectários, como multa qualificada, multa isolada, responsabilização de sócios etc. Ainda, transcrevem-se os itens “41”, “48” e “49” do TVF, que, respectivamente, aborda a matéria atuada e se referenciam aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, que dão substrato aos arts. 385 e 386 do RIR/99, tudo a subtrair razão à Interessada:

“DAS IRREGULARIDADES APURADAS

(...)

41. Convém lembrar que o ágio, sob a ótica da legislação tributária, somente será **dedutível** na apuração do lucro real se originado de uma contraposição de receita para quem vende e de um desembolso (custo) para quem compra. Os pressupostos do ágio são a aquisição de participação societária e a substância econômica. No caso dos ágios encontrados neste trabalho, as empresas incorporadas já pertenciam ao Grupo O Boticário — e, assim, continuaram, reforçando a tese de não existir qualquer propósito negociado —, bem como não houve nenhum pagamento por parte dos sócios, a não ser, ao que tudo indica, a empresa especializada que elaborou os laudos de avaliação

(...)

ÁGIO — DOUTRINA x LEGISLAÇÃO VIGENTE

48. Transcrevemos abaixo os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997: [...]

49. Os processos de reestruturações envolvendo as empresas **Essência Natural, Floratta, MCB e BP** foram realizados com o intuito de se adequarem ao disposto na Lei nº 9.532/97, acima exposto. Está citado textualmente em seu art. 7º, inciso III, que somente em virtude de incorporação, fusão ou cisão o ágio poderá ser amortizado, e à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração” (negritos do original).

Inovação quanto ao fundamento do AI pela DRJ

9. A Interessada alega, em síntese, que

“Porém, a leitura do acórdão recorrido revela que a DRJ, ao examinarem o caso concreto, inovaram os argumentos dos autos de infração suscitando que, além da suposta inexistência de partes independentes, o auto de infração também deveria ser mantido, pois teria sido utilizada ‘empresa veículo’, interposta para a geração de ágio (Boticário Participações) e pela hipotética constatação de dolo/simulação, fundamentada no art. 167 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

Tais alegações podem ser observadas nos seguintes trechos da decisão ora combatida:

Ora, aqui é de se apontar o interessante fato de que a Boticário Participações (BP) teria sido interposta na relação entre os sócios e a Aerofarma, passando então os sócios a controlarem a BP que, por sua vez, possuía o controle da Aerofarma. Por óbvio, de forma indireta, os sócios continuaram com o controle e administração da Aerofarma.

(...)

E, no caso específico do ágio criado quando da integralização do capital da empresa BP, verifica-se o intuito de se utilizar de uma empresa veículo, com vida efêmera, tão só para a geração do ágio e posterior aparência de dedutibilidade (incorporação posterior).

(...)

Da análise dos autos, inviável afastar o dolo, hipótese prevista no art. 167 da Lei nº 10.406/2002, posto que as operações efetuadas dentro do próprio Grupo O Boticário tiveram como fim a posterior dedução dos valores contabilizados a título de ágio, realizando todos os passos apenas para que se enquadrassem na previsão específica contida na legislação quanto à única hipótese em que dedutível o ágio.

(...)” (grifou-se).

10. Quanto às alegações, compulsando-se o TVF, infere-se que não há inovação alguma por parte da DRJ. Esta alude a palavras da própria Autoridade Fiscal, quer no que respeita à integralização do capital da empresa “BP”, quer no que tange ao dolo (ainda que, neste caso, a referência legal mencionada tenha sido o art. 167 do Código Civil, que versa sobre o instituto da simulação):

*“69. Entendida a contextualização acima, podemos tomar uma parte da obra — mais precisamente pertencente à verificação ora encerrada — para comprovar o exposto e, para tanto, lançamos mão dos eventos societários envolvendo a **BP**, que contempla o ágio de maior valor (total superior a R\$ 5 milhões). Como visto anteriormente nos itens 17 a 20, a sociedade SCORPIUS ASSESSORAMENTO DE MARKETING S/C LTDA (CNPJ 76.801.166/0001-79), criada em julho de 1983, teve alterado, em janeiro de 2003, seu nome empresarial para O BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA e, em dezembro do mesmo ano, foi transformada em uma sociedade por ações com a denominação de O BOTICÁRIO FRANCHISING S.A. (OBF). Na mesma oportunidade (dezembro de 2003), foi constituída uma nova empresa — com o nome praticamente idêntico de BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES LTDA (**BP**) e o CNPJ 06.041.712/0001-35 — e, assim, estabelecidas as condições adequadas à criação dos ágios (pela via mais*

usual e quase inquestionável de laudos de avaliação, contratados a uma empresa especializada — ZHC Consultores S/C). Dentro da estratégia traçada, o capital social da recém-nascida foi integralizado pelos sócios Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum com quotas da empresa AEROFARMA PERFUMARIAS LTDA e ações da OBF, em ambos os casos avaliadas acima de seu valor patrimonial, majoradas por ágios tendo por base exclusivamente a rentabilidade futura.

70. Menos de um ano depois, em novembro de 2004, era a vez da etapa seguinte: a cisão total da BP e o retorno à AEROFARMA e à OBF dos respectivos patrimônios migrados em 2003 para a BP, obviamente com os ágios gerados àquela época. Era, então, chegado o momento, no entender do Grupo O Boticário, de implementar o objetivo real da sucessão de eventos, qual seja, deduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nas duas companhias (AEROFARMA e OBF) os valores que estas passaram a amortizar do ágio a elas transferido

(...)

80. Afinal, é 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. É inequívoco que os acionistas administradores da autuada agiram com plena consciência de que essas ações resultariam na indevida redução do IRPJ e CSLL devidos” (negritos do original; grifou-se).

MÉRITO

Preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem aos ágios (2002/2003)

11. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“Não tem razão a contribuinte.

O lançamento se funda na apropriação indevida de amortizações de ágio. Tais fatos ocorrem ao longo dos períodos lançados, em fatos geradores distintos, pelo que cada um deles submete-se aos prazos decadenciais para a constituição de ofício dos créditos tributários.

(...)

Trazendo para o caso em exame, a formação do ágio não representa a manifestação do fato impositivo tributário. Somente sua amortização é fato desencadeador da relação jurídico-tributária.

(...)

Assim, não tem sustentação a pretensão do sujeito passivo de concentrar em 2002 e 2003 todos os fatos geradores. Por conseguinte, não prospera essa vertente da preliminar de decadência.

Quanto à decadência arguida em relação aos lançamentos relativos ao ano-calendário 2007, tem por pressuposto a fraude aventada, motivo pelo qual somente será analisada em seguida às análises a ela concernentes”.

12. O instituto da decadência tributária tem o propósito de evitar surpresas na relação entre contribuintes e Estado. Existe de forma dependente dos fatos geradores dos tributos: não seria razoável se cogitar da verificação do instituto para cada ato societário, cada registro contábil, cada transação realizada. Somente quando tais eventos implicam na ocorrência do fato gerador de um tributo é que se pode falar em início da contagem de tal lapso.

12.1. No caso, o mero registro do ágio na contabilidade da AEROFARMA não poderia ser objeto de glosa ou de lançamento tributário por parte da autoridade fiscalizadora. Assim, não havia obrigação de autuação que pudesse provocar a fluência de prazo decadencial.

12.2. O que os arts 385 e 386 do RIR/1999 preveem é que a pessoa jurídica que incorporar outra em que detenha participação societária (ou for por ela incorporada), com a contabilização de ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros, passa a ter um potencial direito de, no futuro, caso sejam cumpridos os demais requisitos exigidos pela legislação, usufruir da possibilidade de utilização das despesas decorrentes da amortização de tal ágio como deduções na apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

12.2.1. Somente quando o contribuinte faz uso deste direito que entende lhe caber é que surge a obrigação da autoridade tributária de verificar a correção dos valores apurados. Se os tributos forem apurados de forma incorreta, a valor menor, em razão da utilização da amortização do ágio de forma indevida, passa a existir um fato que demanda a atuação do Fisco.

12.2.2. O prazo decadencial aplicável a esta hipótese delimita o tempo de que o Fisco dispõe para averiguar a utilização, pelos contribuintes, da amortização do ágio, contabilizado em anos anteriores.

12.2.2.1. No caso da presente lide, os créditos tributários lançados se referem aos anos-calendário de 2007 a 2009. Assim, até o cabo de cinco anos contados dos fatos geradores de tais tributos (se considerarmos aplicável o § 4º do art. 150 do CTN, hipótese mais benéfica à Interessada), a Autoridade Fiscal poderia verificar a utilização dos ágios contabilizados em 2002 e 2003 na apuração dos tributos relativos a 2007 a 2009, homologando a utilização ou glosando as despesas dele advindas.

12.2.2.2. Como as mencionadas glosas foram dadas a conhecer ao Contribuinte em 06/12/2013, de plano, não se verificam irregularidade quanto aos dois últimos anos-calendário objetos de autuação; quanto ao ano-calendário de 2007, a análise será feita após avaliação da pertinência ou não da qualificação da multa como ressaltado pela DRJ.

12.3. Quanto ao mais, o entendimento da DRJ é partilhado no âmbito deste Conselho, como se colhe no âmbito da 1ª Turma de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, decisão que, inclusive, afasta a posição do Ac. nº 101-97.084, invocado pela Interessada com fito de reforçar seus argumentos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

A contagem do prazo decadencial somente se inicia após a ocorrência do fato gerador de tributo, quer seja aplicável ao caso concreto a regra estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN, quer seja a fixada pelo art. 150, §4º, do mesmo Código” (Ac. nº 9101-002.963, s. 04/07/2017, Rel. Cons. Rafael Vidal de Araújo).

Ágios

13. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“No mérito, extrai-se do relatório fiscal trazido aos autos que a impugnante fora submetida à reorganização societária através de atos intragrupo, gerando ágios artificiais, sem desembolso de recursos, para sua posterior utilização pela própria empresa, deduzindo da receita auferida nos períodos em litígio. Destaca a autoridade fiscal que tais atos seriam vazios de qualquer motivação econômica, tendo unicamente como objetivo auferir benefício fiscal.

Nesse sentido, faz-se essencial para o deslinde do caso a investigação das operações realizadas na reorganização societária da impugnante, com o escopo de verificar se a sequência de operações caracteriza legítima estruturação societária.

(...)

Segundo a fiscalização, tais operações teriam por escopo unicamente permitir tal ganho. A impugnante defende as operações argumentando no sentido de que estariam inseridas na reestruturação do Grupo O Boticário, o que lhes daria substância econômica e propósito negocial.

De pronto, não se nega aos agentes econômicos a possibilidade de organizar seus negócios da maneira que lhes aprouver. No caso, a aquisição e reorganização de um grupo societário não estão sendo desconsideradas pela Administração Tributária, ou mesmo questionadas. A problemática levantada refere-se exclusivamente ao ato de formação do ágio quando da transferência do controle das empresas Essência Natural do Nordeste, Floratta Perfumes Ltda., MCB, com a posterior incorporação destas pela Aerofarma, sendo todas, inclusive a Aerofarma, incorporadora, pertencentes a um mesmo grupo econômico e aos mesmos sócios.

Portanto, toda a argumentação da impugnante no sentido de demonstrar a legitimidade da reestruturação do grupo empresarial tem repercussão apenas indireta sobre o exame do caso. E repercute apenas até o ponto que serve de contexto para as operações tributariamente relevantes dentro do panorama da organização societária do grupo.

(...)

Ágio na aquisição da ESSÊNCIA

Consoante pesquisas realizadas junto aos sistemas informatizados da RFB, extrai-se que a empresa Essência Natural do Nordeste (Essência) fora criada em 03/05/2001, tendo por sócios ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, MIGUEL GELLERT KRIGSNER e WILHELM BAUMEIER [junta telas do sistema RFB CBPJ/GRANDE PORTE SERPRO].

Em 01/05/2002, a Aerofarma Perfumaria Ltda (Aerofarma), cujos sócios eram os mesmos ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, MIGUEL GELLERT KRIGSNER e WILHELM BAUMEIER, adquire 98,46% das ações da Essência, através de subscrição de capital com ágio.

Na mesma data, a empresa Aerofarma efetua a incorporação da Essência, passando a amortizar o ágio escriturado.

Ágio na aquisição da FLORATTA

A empresa Floratta Perfumes Ltda (Floratta) fora constituída em 27/09/1995, tendo por sócio MIGUEL GELLERT KRIGSNER, detentor também de 57% das ações da Aerofarma.

Em 31/07/2002, a Aerofarma adquire 96,04% das quotas da empresa Floratta, mediante subscrição de capital com ágio. Em 01/08/2002, é realizada a incorporação da empresa Floratta, iniciando-se a amortização do ágio [junta telas do sistema RFB CBPJ/GRANDE PORTE SERPRO].

Ágio na aquisição da MCB

Como é possível se extrair das telas acima, retiradas dos sistemas da RFB, a empresa Multicanal O Boticário Ltda (MCB) fora criada em 24/10/1996, tendo por sócios ARTUR NOEMIO GRYNBAUM e MIGUEL GELLERT KRIGSNER, até então, sócios detentores (em conjunto) de 65% da AEROFARMA.

Em 15/05/2003, os senhores ARTUR NOEMIO GRYNBAUM e MIGUEL GELLERT KRIGSNER adquirem os 35% das ações da empresa Aerofarma detidas pelo até então sócio WILHELM WALTER BAUMEIER.

Já na data de 11/07/2003 a Aerofarma, agora pertencente tão-só aos sócios ARTUR NOEMIO GRYNBAUM e MIGUEL GELLERT KRIGSNER, adquire 98,37% das quotas da MCB mediante subscrição de capital com ágio, sendo que em 01/09/2003, é incorporada pela Aerofarma.

Ágio na formação da BP

Consoante antes exposto, em 15/05/2003, o sócio WILHELM WALTER BAUMEIER retirou-se da sociedade, sendo suas ações adquiridas pelos sócios ARTUR NOEMIO GRYNBAUM e MIGUEL GELLERT KRIGSNER, detentores, a partir desta data, de 100% do capital da empresa AEROFARMA.

Em 18/12/2003, os mesmos sócios dão início às atividades da empresa Boticário Participações Ltda., mediante integralização de capital por quotas da Aerofarma e ações da O Boticário Franchising S/A, pelo custo de aquisição das ditas quotas diretamente da pessoa física, desmembrado em valor do patrimônio líquido e ágio.

(...)

Em 01/11/2004, a empresa Boticário Participações Ltda é cindida, sendo vertida à Aerofarma suas quotas antes adquiridas com ágio.

Ou seja, houve uma incorporação às avessas formalmente, seja quanto à parte das quotas relativas à própria Aerofarma, seja quanto às ações restantes,

incorporadas pela Boticário Franchising S.A., resultando na baixa da empresa Boticário Participações Ltda.

Independência

Destaque-se insistir a impugnante que cada uma das empresas incorporadas era franqueada autônoma, tendo administração diversa da Impugnante.

Entretanto, de tudo até aqui exposto, extrai-se que os quatro ágios analisados foram formados através de operações efetuadas entre empresas pertencentes aos mesmos sócios, os senhores ARTUR NOEMIO GRYNBAUM e MIGUEL GELLERT KRIGSNER, todas do grupo O Boticário, sem a intervenção de partes independentes, o que contraria a tese defendida na impugnação.

(...)

No contexto em que surgiram, não houve validação externa ao grupo acerca do sobrepreço patrimonial das empresas adquiridas, nem houve decisão independente pelas incorporações que indicasse propósito negocial.

Como bem aponta a fiscalização, é interessante destacar que as empresas Essência Natural do Nordeste, Floratta Perfumes Ltda. e MCB obtiveram prejuízos sucessivos até sua incorporação.

E, mesmo diante desse quadro, os sócios das empresas afirmam ter havido desembolso para a geração dos ágios questionados. Os sócios, supostamente, efetuaram pagamentos a eles mesmos no concernente à venda das quotas. Fizeram, caso verdadeira a afirmação, uma retirada da empresa que a eles pertencia, após definirem, de forma isolada, quanto gostariam de investir nas próprias empresas.

Observe-se que nada foi trazido aos autos que confirme o pagamento pela aquisição das empresas com ágio. Restringe-se a impugnante a afirmar a ocorrência do desembolso quando da subscrição das ações.

Na verdade, consoante extraído dos documentos 03, 04, 05 e 07 trazidos pela impugnante, somente se confirma o aumento do capital social das empresas adquiridas, sem, contudo, ser possível verificar o valor relativo ao custo de aquisição das quotas adquiridas dos sócios, ou mesmo como fora efetuada a integralização do capital subscrito.

Relevante também destacar que a subscrição de ações com o aumento de capital registrado somente reforça o entendimento exposto pela fiscalização, uma vez que o controle das empresas fora efetivamente adquirido através da cessão das quotas dos sócios à empresa Aerofarma. A subscrição de novas ações na mesma data e, ato contínuo, a incorporação das empresas, mostra-se ato desnecessário e questionável, vez que as empresas tiveram seus capitais aumentados para imediatamente serem extintas.

Não há saída de recursos para terceiros. A empresa adquirente, já figurando como controladora, subscreve um aumento do capital das três empresas para, ainda no mesmo dia (no caso da Essência), ou quinze dias depois, mas no dia seguinte à suposta integralização (no caso da Floratta), incorporá-las e devolver ao seu próprio patrimônio os valores supostamente desembolsados. Ainda que se considere o pagamento, os valores respectivos somente saíam de sua conta

para, em ato contínuo, retornar a mesma. Operações flagrantemente maquiadas para gerar a escrituração de um ágio inexistente.

Os valores passaram a constar da escrituração das empresas adquiridas para, logo em seguida, serem devolvidos à escrituração da adquirente/incorporadora.

Inclusive, no que tange ao ágio apurado através da subscrição das ações da empresa Boticário Participações por meio da integralização de seu capital com as quotas da Aerofarma, com a posterior cisão total e incorporação às avessas, cabe mencionar que, após requerida pela fiscalização a comprovação de sua origem, a contribuinte somente menciona [e-fls. 769/770]:

INTERBELLE COMÉRCIO DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, incorporadora da Aerofarma Perfumaria Ltda., estabelecida com sede na Avenida das Nações Unidas, nº 14.171, Rochaverá Corporate Tower, Torre B, 17º andar conjunto 1701,1704 e 60,48% do conjunto 1702, São Paulo, Estado de São Paulo, inscrita sob CNPJ nº 11.137.051/0001-86, por seu representante legal infra-assinado, vem mui respeitosamente por meio desta apresentar resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 4 de 02/08/2013:

O ágio no valor de R\$ 5.017.185,03 tem origem na aquisição, pela empresa Boticário Participações Ltda., de 13.234.723 (treze milhões, duzentos e trinta e quatro mil, setecentos e vinte e três) de quotas representativas do capital da Aerofarma Perfumarias Ltda., ("investimento") pelo valor de R\$ 13.234.725,00.

Na ocasião, o valor do patrimônio líquido da Aerofarma Perfumarias Ltda., ajustado pelo Art. 248 da Lei 6.404/76 do lucro não realizado decorrente de transações entre partes relacionadas, era R\$ 8.217.539,97, conforme demonstrado pelo balancete (Anexo¹). 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\$ 5.017.185,03, já que se constatou diferença entre o valor de aquisição do investimento e seu respectivo valor patrimonial contábil. Referido ágio está sustentado economicamente na perspectiva de rentabilidade futura da empresa, conforme "Laudo de avaliação econômica" emitido por peritos independentes.

Sendo o que há para o momento e para que surta de todos efeitos legais, firmados.

Observe-se que nada foi dito acerca de desembolso, no presente caso. Até porque, o ágio foi gerado quando da abertura/constituição da empresa Boticário Participações, através da subscrição das ações com quotas da Aerofarma.

Na verdade, a resposta da contribuinte demonstra a ocorrência de uma perda como resultado de equivalência patrimonial, sem relação com a escrituração de um ágio apurado na aquisição de um investimento mediante subscrição inicial de capital.

Os fatos em análise têm por origem a formação de uma nova empresa, onde os sócios integralizaram o capital com quotas de uma terceira (Aerofarma) a eles pertencente, criando um ágio fictício, para, logo em seguida, a cindirem, efetuando a incorporação às avessas, e, por conseguinte, enquadrando a formação desse ágio numa situação de aparente dedutibilidade. A empresa Boticário Participações teve vida efêmera, tendo por escopo, tão-só, servir de instrumento para formação de ágio supostamente dedutível.

(...)

Portanto, as operações societárias em análise se desenvolveram num ambiente em que presentes uma relação de dependência e influência dos sócios sobre as empresas evidenciando que as condições não foram as mesmas que seriam encontradas em operações realizadas com terceiros alheios à estrutura societária.

(...)

Por tudo o até aqui exposto, vê-se que a redução do resultado do exercício pretendida pela contribuinte a partir da criação de ágio inexistente não pode ser oposta à Administração Tributária por duas ordens de fatores. A primeira, ligada à inconsistência do ágio gerado intragrupo. A segunda, relacionada à artificial engenharia societária que, despida de propósitos econômicos, visou tão somente criar uma aparência de reorganização de forma a construir o arranjo formal que permitiria aproveitar o benefício fiscal de dedutibilidade do ágio pretendido” (grifou-se).

14. Somente pode ser admitida a validade do ágio quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos mobiliários envolvidos na transação.

14.1. Na situação em exame, resta evidente que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre companhias sob o mesmo controle societário. Se não, veja-se:

14.1.1 Como afirmado pela Fiscalização e ratificado pela DRJ em pesquisa nos sistemas da RFB, não há como se aceitar a assertiva no sentido de que “[...] por serem franqueadas autônomas, tais empresas tinham administrações diversas da Recorrente”, quanto esta se refere à ESSÊNCIA, à FLORATTA e à MCB: de fato, as empresas incorporadas ostentavam a mesma administração da Interessada, ainda que só tenham vindo a ele pertencer “[...] em função dos aumentos de capital que esta realizou em cada uma das referidas empresas”.

14.1.2. De modo similar se deu com a BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES. Esta empresa surge com a integralização de capital por quotas da AEROFARMA e ações da O BOTICÁRIO FRANCHISING S/A – controladas pelos mesmos sócios, como visto –, pelo custo de aquisição das ditas quotas diretamente de terceira pessoa física que se retirou daquela sociedade.

14.2. Nesta perspectiva, não se revela razoável atribuir legitimidade de uma mais valia no investimento societário, visto que não resulta de uma transação de precificação de natureza imparcial, avalizado por um ambiente de condizente com a livre negociação de mercado.

15. Também, não houve comprovação da existência de fluxo financeiro na concretização das operações societárias, acarretando em inoccorrência de troca de riquezas e de titularidade do investimento, não se podendo falar, pois, em aquisição e em consequente surgimento de ágio.

15.1. Quando a Interessada se refere a “efetivo pagamento”, em relação às empresas ESSÊNCIA, FLORATTA e MCB, tal se trata de versão de capital que viria a ser subscrito e realizado na AEROFARMA, com ágio.

15.2. Em relação à BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES, verificou-se a integralização de capital desta com quotas e ações, pelo custo de aquisição das ditas quotas diretamente da pessoa física, desmembrado em valor do patrimônio líquido e ágio; após o evento de cisão, parte do patrimônio líquido desta empresa foram vertidas à AEROFARMA as quotas antes adquiridas com ágio.

16. De fato, a suposta mais valia registrada pela Interessada nada mais é que o que se conhece como “ágio interno” ou “ágio de si mesmo” (hipótese em que há uma reavaliação espontânea de uma participação societária dentro de um grupo empresarial), sendo que essa “mais valia” gerada sem a participação de partes independentes e decorrente dessa reavaliação passa a ser aproveitada fiscalmente pela própria pessoa jurídica reavaliada. Em resumo, a pessoa jurídica reavalia seu patrimônio, gerando um registro de ágio que, momentos após, passa a ser amortizado e deduzido das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL.

17. Nessa toada, configurou-se um conjunto de operações estruturadas em sequência, em curto lapso temporal na concretude dos atos societários vinculados, desenvolvidos com a finalidade de geração artificial na demonstração do resultado dos exercícios a partir do reconhecimento contábil da amortização destes sobrepreços. Tal só se percebe, justamente, no dizer da Interessada, porque as operações “[...] não podem ser analisadas simplesmente do ponto de vista dos atos societários considerados isoladamente”.

17.1. Sob esta perspectiva, registre-se que o emprego de atos meramente revestidos com seus requisitos formais não convalida sua eficácia do ponto de vista tributário, constatando-se que as operações foram desenvolvidas com a inserção de artifícios tendentes ao alcance do benefício fiscal disciplinado pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

17.2. Não se trata de impor um questionamento ao “planejamento estratégico do empreendimento econômico” (expressão utilizada pela Interessada quando alude ao “propósito negocial” de suas alterações societárias) tendente à reestruturação societária para aprimoramento da sinergia de seus segmentos econômicos ou ao legítimo exercício da iniciativa privada, mas, sim, de censurar a prática lastreada em mecanismos artificiais dirigidos à adequação meramente formal de atos dentro dos parâmetros normativos, procurando atribuir uma roupagem de fidedignidade do montante do ágio.

18. Por fim, assente-se que a Interessada, *ad argumentandum tantum*, pugna pela “validade do ágio interno para o direito”, recorrendo sobre os “limites para a aplicação da Ciência Contábil pelo Direito”, argumentando pela “admissibilidade do ágio interno para o Direito Contábil Societário e o Direito Contábil Fiscal”, culminando com a exposição do tema “ágio interno e a atual jurisprudência do CARF”. Esta, todavia, que militaria em seu favor, não lhe socorre, como se verá a seguir, apontando o entendimento desta Corte acerca da matéria.

18.1. O Ac. nº 1101-00.708 foi reformado pelo Ac. nº 9101-002.388, que deu provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, cuja ementa é conclusiva:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

Ementa: AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada” (s. 13/07/2016, Rel. Consa. Adriana Gomes Rego).

18.2. O Ac. nº 1301-001.224 foi reformado pelo Ac. nº 9101-002.805, que deu provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, cuja ementa é conclusiva:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO DE SI MESMO. CUSTO. FUNDAMENTOS CONTÁBEIS. INCONSISTÊNCIA.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil. Por impactar diretamente a escrituração contábil, a amortização do ágio, nesse contexto, deve ser expurgada do resultado do exercício” (s. 10/05/2017, Reda. Des. Consa. Adriana Gomes Rego).

18.3. O Ac. nº 1302-001.184 não foi reformado. Todavia, o Ac. nº 9101-005.944, que foi pelo não conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria, possui ementa conclusiva quanto à distinção do tema posto a desate na Câmara Superior de Recursos Fiscais e no processo *sub judice*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ACUSAÇÃO DE ÁGIO INTERNO E ARTIFICIAL. FATO E PREMISSA REFUTADOS PELO ACORDÃO RECORRIDO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES INDEPENDENTES E COM PAGAMENTO EFETIVO. PARCELA PREVALENTE DA DECISÃO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS PARADIGMAS APRESENTADOS. NÃO CONHECIMENTO. TEMA DA MULTA APLICADA PREJUDICADO.

Se determinada premissa factual da Autuação é afastada ou revertida pelo Acórdão recorrido, por meio de averiguação das circunstâncias e de provas dos autos, não se presta como paradigma o Aresto que aplicou a legislação a partir de fatos e situações iguais aos que foram, precisamente, refutados pela decisão recorrida.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial em que, para o seu manejo, apresenta-se como Acórdãos paradigmas decisões baseadas em arcabouço fático, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos.

Quando o Apelo tirado contra decisão que cancelou integralmente o crédito tributário não é conhecido em relação à matéria que trata do principal - do tributo, em si, exigido - fica, já em sede de conhecimento, prejudicado o julgamento do tema da sanção correspondente, quando individualmente aduzido” (s. 10/12/2021, Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella. Grifou-se).

18.4. O Ac. nº 1301-001.299 foi reformado pelo Ac. nº 9101-003.077, que deu provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, cuja ementa é conclusiva:

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

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

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte” (s. 12/09/2017, Red. Des. Cons. Rafael Vidal de Araújo).

19. Ao cabo, ainda *ad argumentandum tantum*, a Interessada faz a seguinte ilação:

“Ora, e se os valores de mercado das aquisições que deram origem aos ágios analisados fossem inferiores aos valores dos patrimônios líquidos das empresas adquiridas, hipótese na qual seria necessário o registro de deságios após as respectivas incorporações, a mesma Receita Federal do Brasil se preocuparia em isentar a tributação do referido deságio? O atual entendimento deste órgão indica que não”.

19.1. Primeiramente, não se trata de “[...] entendimento da Receita Federal do Brasil no que tange à tributação do deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo”, mas, sim, de decisão proferida em sede do Ac. nº 108-07.684, em sessão realizada em 29/01/2004, pela então existente Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

19.2. Em segundo lugar, à falta de concretude da circunstância aventada, ratificando o entendimento da DRJ, no sentido de que a “decisão trazida em nada coaduna com a situação ora analisada”, não se conhecerá do argumento, face à irrelevância ao deslinde do caso.

Tributação em duplicidade de reversão de provisão constituída por ICVM

20. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“Considera-se descabida a alegação de que, tendo sido adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real 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 [ICVMs] nºs 319 e 349 deve ser excluído do lucro real, sob pena de tributação em duplicidade.

Como bem aponta a fiscalização, a autuada contabilizou mensalmente entre o ano-calendário 2007 e o ano-calendário 2009 as despesas de amortização do ágio (conta de despesa nº 4.4.1.1.07.01-Ágio sobre Investimentos) e a receita correspondente à reversão de mesmo valor da Provisão das Instruções CVM 319 e 349 (conta de receita nº 3.5.1.1.04-02 - Reversão Provisão Realização Ágio BP), procedimento que garantiu a neutralidade na apuração de seu resultado.

Extrai-se:

31/07/2007	4.4.1.1.07.01	Ágio Sobre Investimento	D	83.619,75	998.995,20	D	REALIZAÇÃO RESERVA ESPECIAL DE AGIO INCORPORAÇÃO B.P.	8198N	910133	Contábil - Matriz (980)
31/07/2007	3.5.1.1.04.02	Rev. Prov. Realiz. Ágio BP	C	83.619,75	998.995,20	D	REALIZAÇÃO RESERVA ESPECIAL DE AGIO INCORPORAÇÃO B.P.	8198N	910133	Contábil - Matriz (980)
31/08/2007	4.4.1.1.07.01	Ágio Sobre Investimento	D	83.619,75	1.082.614,95	D	REALIZAÇÃO RESERVA ESPECIAL DE AGIO INCORPORAÇÃO B.P.	8222N	910133	Contábil - Matriz (980)
31/08/2007	3.5.1.1.04.02	Rev. Prov. Realiz. Ágio BP	C	83.619,75	1.082.614,95	D	REALIZAÇÃO RESERVA ESPECIAL DE AGIO INCORPORAÇÃO B.P.	8222N	910133	Contábil - Matriz (980)
31/08/2007	4.4.1.1.07.01	Ágio Sobre Investimento	D	26.489,37	1.109.104,32	D	VALOR REF. DEPRECIAÇÃO / AMORTIZAÇÃO MES DE AGOSTO DE 2007	8222N	910137	Ger. Adm. Financeira (980)
31/08/2007	1.3.7.9.61.16	(-) Amortização Ágio MCB	C	26.489,37	1.109.104,32	D	VALOR REF. DEPRECIAÇÃO / AMORTIZAÇÃO MES DE AGOSTO DE 2007	8222N	910137	Ger. Adm. Financeira (980)
30/09/2007	4.4.1.1.07.01	Ágio Sobre Investimento	D	83.619,75	1.192.724,07	D	REALIZAÇÃO RESERVA ESPECIAL DE AGIO INCORPORAÇÃO B.P.	8247N	910133	Contábil - Matriz (980)
30/09/2007	3.5.1.1.04.02	Rev. Prov. Realiz. Ágio BP	C	83.619,75	1.192.724,07	D	REALIZAÇÃO RESERVA ESPECIAL DE AGIO INCORPORAÇÃO B.P.	8247N	910133	Contábil - Matriz (980)

Assim, a exclusão do Lucro Real dos períodos das importâncias de R\$ 1.003.437,00 em 31/12/2007, 31/12/2008 e R\$ 836.197,50 em 31/12/2009 a título de Reversão Provisão para Realização de Ágio BP acarretou redução indevida do lucro real da interessada, pois inexistente no seu LALUR qualquer adição relativa ao ágio constituído pela BP, seja na sua constituição, seja na sua amortização pela fiscalizada nos anos-calendário de 2007 a 2009, ágio esse considerado indedutível.

A Instrução CVM nº 319, de 03 de dezembro de 1999, com as alterações trazidas pela Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001, que regulou as operações de incorporação, fusão e cisão envolvendo companhias abertas – disposições não obrigatórias para as companhias fechadas e demais pessoas jurídicas –, determinou em seu artigo 6º os ajustes contábeis a serem efetuados em

decorrência do ágio ou do deságio resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora:

‘DO TRATAMENTO CONTÁBIL DO ÁGIO E DO DESÁGIO

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

(...)

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

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

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

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

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

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

O artigo 16 dessa Instrução CVM nº 319, de 1999, dispôs acerca do fluxo de dividendos das ações detidas pelos acionistas não controladores:

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

Na Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001, a CVM apresentou os seguintes esclarecimentos acerca da provisão para a parcela não recuperável do ágio:

‘A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, no caso de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

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

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

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

Em decorrência, o art. 1º da nova Instrução veio preencher essa lacuna ao determinar, em última análise, que o ágio na incorporação da controladora, cujo fundamento tenha sido perspectiva de rentabilidade futura ou mesmo direitos de concessão, seja reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora apenas pelo montante do benefício fiscal esperado. O referido artigo permite também que, para fins de divulgação, esse benefício fiscal seja classificado, de acordo com a sua natureza e prazo de realização, em conta específica do ativo circulante e do realizável a longo prazo.

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

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.

Esse reconhecimento se opera mediante constituição de provisão, na incorporada, no montante da diferença entre o valor do ágio apurado e o benefício fiscal decorrente da sua amortização, provisão esta apresentada como redutora da conta em que o ágio foi registrado, enquanto o montante do benefício fiscal esperado – que corresponde à única parcela do ágio que tem substância econômica – deve ser escriturado em conta de reserva especial de ágio na incorporação a que se refere a letra ‘b’ do § 1º da Instrução CVM nº 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM nº 349, de 2001, constante do patrimônio líquido.

Contudo, no presente caso, inexistente benefício fiscal, uma vez que tal despesa com ágio é indedutível, devido ao planejamento fiscal elaborado com o fim único de gerar a referida economia tributária.

Como o saldo do ágio registrado pela Aerofarma na conta Ágio sobre Investimentos foi integralmente anulado pela Provisão Instrução CVM nº 319-349, verifica-se, nos termos da Instrução CVM nº 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM 349, de 2001, que parcela alguma do Ágio BP escriturado tinha substância econômica e, em consequência, valor algum poderia ser recuperado.

Inclusive, cabe destacar que a constituição da referida provisão não teria por contrapartida uma conta de resultado, como alegou a defesa, mas a conta retificadora do Patrimônio Líquido, jamais transitando, portanto, no resultado do período da empresa.

Pelo que, a conta ágio será passível de amortização, tendo por contrapartida despesas; e a conta provisão (parcela não recuperável) será passível de reversão, na mesma proporção da amortização do ágio. Como esta provisão registrada como conta patrimonial redutora do ágio tem a natureza credora, a reversão da provisão ensejaria um lançamento a débito da referida provisão para baixá-la, e um lançamento a crédito de resultado (natureza de receita), visando, consoante disposição contida no art. 6º, §1º, alínea ‘c’ da Instrução CVM nº 319, tão só anular os efeitos da despesa gerada pelo ágio não dedutível.

Portanto, como a constituição da Provisão Instrução CVM 319-349 diz respeito a uma despesa inexistente (ágio interno-fictício), que teve sua contrapartida em conta redutora do patrimônio líquido, sem jamais ter transitado em conta de resultado, não poderia sua reversão reduzir o resultado tributável da contribuinte, mormente tendo sua origem em amortização indevida de ágio interno constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento e indispensável independência entre as partes envolvidas, conforme já detalhadamente analisado no presente voto. É totalmente descabida a alegação de que o lançamento fiscal da exclusão no LALUR da reversão dessa provisão acarretaria tributação em duplicidade.

Saliente-se que a Provisão Instrução CVM 319-349 representa justamente a negação do fundamento que embasou o planejamento tributário executado pela

interessada, porquanto diz respeito ao ágio interno inexistente, sem substância econômica e cujo valor jamais será recuperado, e não haveria de ser precisamente a reversão dessa provisão o respaldo para a redução indevida do resultado tributável da contribuinte” (grifou-se).

21. Não se pode discordar do entendimento da DRJ, em especial do exposto em seus últimos dois parágrafos, retro. O procedimento contábil adotado pelo Contribuinte, com base no art. 6º da ICVM nº 319, de 1999, com a redação da ICVM nº 349, de 2001, teve seu alcance esclarecido pela Nota Explicativa a esta Instrução. Como transcrito no Acórdão recorrido, verifica-se que tal forma de contabilização era recomendada, justamente, aos casos em que não se verificaria substância econômica na incorporação, se esta fosse levada a efeito através de operações realizadas apenas com o fito de aproveitar a possibilidade de dedução de despesas com amortização do ágio, o que implica na sua desconsideração para fins tributários, como é o caso.

22. Também, não se ignore o teor de Solução de Consulta regional, invocada pela Interessada, que contradiz seu entendimento, ao expor o da RFB sobre o assunto:

“DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

A interessada informa que a constituição da provisão, no período em que esteve em processo de liquidação extrajudicial, não foi considerada despesa ou custo dedutível para efeito do IRPJ e da CSLL.

Afirma, ademais, que tratando-se de provisão que não reduziu a base de cálculo de cálculo do IRPJ quando de sua constituição, sua reversão não será considerada receita tributável para fins de incidência daquela exação fiscal, em decorrência de uma interpretação contrario sensu do artigo 392, II do RIR/1999, cujo teor é o seguinte: [...]

Ocorre que a exclusão da base de cálculo do IRPJ, do valor da reversão de provisão não dedutível, depende da existência de uma despesa (contrapartida da provisão) que foi adicionada ao lucro líquido no passado e de sua reversão contábil em período posterior, momento no qual é admitida a sua exclusão do lucro real.

Esmiuçando mais este entendimento: para justificar a exclusão do lucro real não basta que a provisão seja indedutível. Faz-se necessário, também, que o contribuinte demonstre que se trata de reversão de provisão que, quando constituída, foi adicionada ao lucro líquido (controle no Lalur) e tributada.

A consultante partiu de uma premissa equivocada, qual seja, a de que não estava abrangida pela tributação (Parecer Normativo CST 56/1979, item 3.1, in fine) à época da constituição da provisão, quando, na realidade, a intributabilidade somente se configuraria se houvesse a extinção da instituição liquidanda e desde que não se caracterizasse a responsabilidade por sucessão de que tratam os artigos 132 e 133 do CTN (Parecer Normativo CST 56/1979, item 4).

Assim, a reversão da provisão em exame será receita tributável para fins de incidência do IRPJ, porquanto a despesa decorrente desta provisão não fora incluída na apuração do lucro líquido na época oportuna (quando da constituição da provisão).

Este entendimento encontra supedâneo nos §§ 2º e 3º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, assim descritos: [...]

O mesmo entendimento se aplica à CSLL, em face do disposto nos artigos 3º, 38 e 39 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, os quais dispõem: [...]” (Solução de Consulta nº 118 – SRRF06/Disit, de 8/11/2010; grifou-se).

23. Pelo exposto, não assiste razão à Interessada, ao aduzir que “[...] resta caracterizada a nítida tributação em duplicidade ocorrida no presente caso (autuação dos valores correspondentes à exclusão da receita de reversão da provisão, cuja despesa de constituição já havia sido adicionada pela Boticário Participações em 2004 quando da apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSL”.

Qualificação da multa

24. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Feitas essas colocações, faz-se oportuno tecer considerações sobre o dolo da autuada.

Isso porque o entendimento da fiscalização é de que houve dolo nesses atos negociais que possibilitaram o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação. Conclui o autuante que esses atos negociais não possuem motivação econômica, mas visaram unicamente o aproveitamento fiscal do ágio.

Alegam os impugnantes que a estrutura adotada para essas operações foi realizada em estrita observância da legislação; e, ainda, a impugnante e as demais empresas envolvidas tinham o direito de optar pela estrutura que melhor atendesse às suas necessidades, sendo certo que o fato de a estrutura eleita, reconhecidamente lícita, ter menor carga tributária, não autoriza o questionamento da fiscalização.

(...)

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, cabe destacar que a contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, conforme já analisado nos tópicos anteriores do presente voto.

De fato, não se verifica no presente caso a 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.

(...)

Observa-se que foram criados ágios fictícios com o fim único de diminuição da carga tributária. Os únicos sócios e administradores das empresas envolvidas, senhores ARTUR NOEMIO GRYNBAUM e MIGUEL GELLERT KRIGSNER decidiram qual valor gostariam de receber e qual a repercussão que tal aquisição através de interposição de outra pessoa jurídica do Grupo (no caso, a Aerofarma) geraria nos resultados dos exercícios.

(...)

Resta clara a motivação da adoção da escolha dos altos valores de ‘aquisição’ de empresas deficitárias com o intuito de economia tributária, mediante exclusões indevidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou seja, o objetivo substancial foi de prejudicar o fisco.

(...)

Destaque-se que não há que se falar aqui em simples ‘erro na interpretação da lei’.

A contribuinte tinha total consciência da ilicitude de seus atos. Foram eles dirigidos a um fim dissonante de sua natureza, abusando da forma para alcançar um fim ilegítimo.

DA MULTA QUALIFICADA

(...)

O conjunto dos atos levados a efeito pela autuada corresponderia à prática de fraude com o objetivo de alcançar, por meio da criação fictícia de ágio e de uma estrutura societária artificial, vantagem fiscal indevida.

A defesa defende-se da imputação de fraude dizendo que as operações foram praticadas às claras, havendo documentação hábil e idônea para comprová-las. Sustenta, ainda, que as operações obedeceram a razões empresariais, sustentáveis independentemente de razões fiscais.

Entretanto, o conjunto dos fatos verificados no caso sob exame colocam em evidência o propósito de construção de uma pretensa realidade formal destinada a mascarar, senão a ocultar, o que de fato se pretendia, o que de fato se buscava. É dizer, todas as ações envolvidas tinham por fim único a criação de um ágio fictício a ser transformado em benefício fiscal por força de um arranjo societário artificial.

(...)

Cabe mencionar que todo o planejamento arquitetado pelo Grupo fora considerado pela fiscalização quando da qualificação da multa. A menção aos Juros sobre Capital Próprio pagos aos sócios somente visa ratificar as conclusões expostas, não tendo por escopo serem sua única fundamentação. Buscou a autoridade traçar um paralelo entre os valores pagos aos sócios e aquele deixado de ser convertido aos cofres públicos devido ao rearranjo societário” (grifou-se).

25. Não se questiona a validade das operações societárias praticadas. O CTN é expresso ao estatuir, em seu art. 118, que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se [...] da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes”.

26. A jurisprudência do CARF tem-se consolidado no sentido de que o Fisco pode recusar, sim, os efeitos tributários delineados na forma exteriorizada pelos atos praticados. Para a eficácia tributária de determinada operação, são necessários mais do que meros registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. Trata-se, aqui, de caso de ágio interno, meramente escritural, sem partes independentes desde a sua origem e sem qualquer desembolso, não sendo oponível à Fazenda se atender à “legislação específica” se analisadas “cada etapa ou negócio da operação isoladamente”, como anota a Autoridade Fiscal.

27. Por todo o até aqui exposto, infere-se que a Interessada agiu de modo consciente e doloso, com vistas a reduzir o montante dos tributos devidos sobre o lucro, por meio da geração de um ágio artificial cuja amortização viria a reduzir a base imponível dos tributos, situação esta que se enquadra no quanto disposto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

27.1. De fato, não se trata, no caso, de mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de algum erro de fato ou de “incorreta interpretação de lei”, como aventa a Recorrente. Da mesma forma como já o qualificara a Autoridade Fiscal, também se considera que a Interessada engendrou reestruturações societárias fraudulentas, apenas com a finalidade de registrar ativo e despesas inexistentes, sem correspondência a verdadeiros dispêndios, a fim de reduzir a sua carga tributária.

27.1.1. Por isso mesmo, a Fiscalização alude ao JCP e refere ao “[...] interesse comum dos mencionados sócios no resultado de todas as reestruturações societárias, por eles próprios deliberadas”. Face ao *iter* descrito na organização da reengenharia societária, não convence o argumento da Interessada, no sentido de que a “distribuição de tais valores somente demonstra que a Recorrente conseguiu bons resultados nos anos seguintes às aquisições e reestruturações que realizou”.

27.1.2. Também, a Fiscalização observou uma expectativa de “[...] rentabilidade futura muito superior àquela que eles próprios tinham alcançado até então, a ponto de procederem tais incorporações com ágios desproporcionais à situação das mesmas”. Não satisfaz a alegação da Recorrente, no sentido de que “[...] tais dados só demonstram a confiança da Recorrente em recuperar aqueles investimentos por meio de sua *expertise*”.

27.2. As justificativas apresentadas para as operações estão dissociadas da realidade do caso concreto, em que a qualificação resta ínsita à infração imputada, porque a irregularidade fiscal está totalmente vinculada ao artificialismo da reorganização societária empreendida.

28. Registre-se, ainda, a reiterada conduta da Interessada neste sentido. Neste caso, o expediente de geração de ágio inexistente entre empresas do mesmo grupo, seguido de imediatas operações de incorporação com vistas à sua amortização, foi utilizado em 2002 e 2003, quando da criação de uma empresa de participações do mesmo grupo.

29. Por fim, fosse dado amparo ao entendimento esposado pela Recorrente, bastaria que contribuintes, periodicamente, efetuassem operações societárias nos moldes praticados, intragrupo e sem custos, para nunca mais terem de pagar qualquer tributo sobre os lucros das suas atividades.

Decadência dos lançamentos relativos ao ano-calendário 2007

30. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“Observe-se que a defesa argui a decadência dos créditos tributários em litígio invocando o decurso do prazo de 05 (cinco) anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Segundo entende, tendo sido dada ciência dos presentes autos apenas em 06 de dezembro de 2013, decaídos estariam os tributos referentes ao ano-calendário 2007.

Contudo, referido dispositivo não é aplicável ao caso, pois estabelece que: [...]

(...)

Ora, como anteriormente analisado, descreveu a Fiscalização, em seu Termo de Verificação, um conjunto de circunstâncias que denotam intuito de fraude. Por

consequente, na ausência de boa-fé, o início da contagem do prazo decadencial permanece na regra geral do art. 173, I, do CTN : primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

31. De fato, “comprovada a ocorrência de dolo e fraude”, como visto no tópico anterior, não assiste razão à Interessada, ao aduzir que “os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2007 não poderiam ser exigidos, em razão do decurso do prazo decadencial de cinco anos de que dispunha o Fisco para constituí-los, nos termos do que determina o já mencionado artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional”.

Previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível

32. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“A impugnante contesta o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido alegando não existir previsão legal para tanto.

Não tem razão a defesa. O art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, ao tratar da base de cálculo da contribuição estatui: [...]

Como se viu ao longo de todo o presente voto, o registro do ágio não tem consistência contábil, assim como todos seus efeitos.

Sendo assim, não se admite que o registro do ágio e seus efeitos impactem o próprio resultado do exercício, o qual deve ser apurado a partir da legislação comercial e das normas e procedimentos contábeis normalmente aceitos. Por consequente, o resultado do exercício deve ser retificado de ofício de forma a dele expurgar o efeito de tais registros.

O fato de que o lançamento do IRPJ e da CSLL, no corpo do Auto de Infração, mencione exclusões e adições na apuração do lucro real não pode servir como pretexto para falsear o fato de que a amortização do ágio representa uma despesa lançada indevidamente na contabilidade da contribuinte para a apuração do resultado contábil. Por consequente, a recomposição do lucro real é a forma de tributação do IRPJ, não se comunicando à CSLL. Para expurgar da apuração desta última as despesas registradas indevidamente, basta sua glosa pela autoridade fiscal. Não se trata, pois, de ajustes na apuração do lucro real, o que estaria restrito ao IRPJ, mas de retificação do próprio resultado contábil pelo expurgo de despesas que, pelas peculiaridades do caso, são tributária e contabilmente indedutíveis.

Nesse contexto, não se trata de perquirir qual disposição legal teria estabelecido a indedutibilidade da amortização do ágio, senão que afastar da apuração do resultado do exercício parcelas cuja natureza não podem sequer integrá-la.

Por seu turno, o tratamento do ágio no âmbito da CSLL foi expresso na Instrução Normativa (IN) SRF nº 390, de 30/01/2004, que, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da contribuição, dispôs em seus artigos 18 e 75, sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, relativamente àquela contribuição social, adotando o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ (artigos 384 e seguintes do RIR/99), quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao

ágio e ao deságio a eles referentes - inclusive no que concerne à sua amortização. Chama a atenção o disposto no parágrafo 9º do art. 75, in verbis:

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica.

Conforme tal dispositivo, os lançamentos envolvendo ágio e deságio sensibilizarão diretamente a escrituração contábil da entidade, evidenciando sua influência sobre a apuração da CSLL.

Sendo assim, o lançamento de ofício, ao expurgar do resultado contábil os efeitos do ágio gerado nas condições em que se constata no presente caso, age de forma acertada, nada havendo que o desabone” (grifou-se).

33. Acedo à tese da DRJ, entendendo a questão conforme o “voto” proferido em sede do Ac. nº 9101-004.277, em sessão realizada em 10/07/2019, tendo por Redator *ad hoc* o Conselheiro André Mendes de Moura:

“(…)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte, encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme o item I da alínea ‘c’ do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

(…)

Voto

(…)

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

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal, vê-se que o lançamento da CSLL se deu como reflexo do IRPJ. De acordo com a Fiscalização, o não atendimento aos requisitos de dedutibilidade dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 justificou tanto o lançamento de IRPJ quanto o de CSLL, uma vez que à contribuição seriam aplicáveis as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto, por força do art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

(…)

Enquanto a contribuinte defende que não precisava adicionar a despesa deduzida, a PGFN sustenta que a referida rubrica, antes disso, nem mesmo configurava despesa dedutível, no que toca à CSLL.

(…)

Analisando o tema, simplesmente não vejo como prosperar a alegação de que inexistente previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio que sejam indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

O art. 2º da própria Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, figura entre os elencados como fundamento legal do lançamento objeto dos presentes autos e traz impedimento à

dedução da amortização de ágio no âmbito da contribuição: [ressalta itens '1' e '4' da alínea 'c' do § 1º]

O artigo ordena a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP. Consistindo o ágio em desdobramento do investimento; sua amortização tem o condão de alterá-lo, enquadrando-se no item I da alínea 'c' transcrita.

(...)

Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é um método de avaliação deste investimento, logicamente a amortização que reduz o ágio/deságio compõe 'latu sensu' o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, que, sendo positivo ou negativo, não deve impactar a base de cálculo da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea 'c' do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reformar o acórdão recorrido na parte em que este conclui pela dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL com fundamento na tese de que inexistia previsão legal para a adição de tais despesas, mesmo que consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, à base de cálculo da contribuição” (negritos do original; grifou-se).

Multa Isolada

34. Relata a Autoridade Julgadora de piso que a Interessada “contesta a cobrança da multa isolada por entender que seria cumulativa com a multa de ofício” e pugna pela “impossibilidade de aplicação da penalidade após o término do ano-calendário”.

35. Quanto à primeira contestação, a edição da Súmula CARF nº 105 se reporta a acórdãos-paradigma proferidos quando o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda não tinha sido modificado pela Medida Provisória (MPv) nº 351, de 2007 (em vigor a partir de janeiro deste ano), convertida na Lei nº 11.488, de 2007. A redação do inc. IV do § 1º deste artigo mencionava que as multas nele previstas seriam exigidas “isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda [...], na forma do art. 2º [referente às estimativas], que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”, que dava azo à interpretação no sentido de que o valor da base de cálculo da multa isolada estava inserido na base de cálculo da multa de ofício, que levava à vedação à incidência desta concomitância. Lembre-se que o inc. II da redação então vigente se referia a casos de “evidente intuito de fraude”.

35.1. Todavia, a nova redação dada ao artigo pela referida MPv, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição dessas penalidades em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula em comento, que se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, como visto.

35.2. Os incs. I e II do referido dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo distintas. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário; a multa isolada é apurada conforme balancetes

elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. São materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

36. Quanto à segunda contestação, tal foi objeto de edição do enunciado sumular de nº 178 deste Conselho: “[a] inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”.

Juros de mora sobre multa de ofício

37. Relata a Autoridade Julgadora de piso que a Interessada “volta-se contra a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício”. A questão foi objeto de edição do enunciado sumular de nº 108 deste Conselho: “[i]ncidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Dúvida quanto à exigência da multa

38. A Interessada “alega *ad argumentandum*, por meio de julgamento em que houver empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração”. Há previsão legal específica aplicável a deliberações em que se verifica igualdade de votos a favor e contra a defesa, não havendo que se recorrer ao art. 112 do CTN.

Vedação ao confisco

39. A Interessada alega, *ad argumentandum*, “[...] que a multa de ofício aplicada possui nítido caráter confiscatório, sendo tal imposição expressamente vedada pelo art. 150, IV da Constituição Federal”. A questão foi objeto de edição do enunciado sumular de nº 2 deste Conselho: “[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Glosa da base de cálculo negativa da CSLL

40. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso assentou que “se consubstanciaram tão somente em reflexo aos valores da amortização indevida do ágio, não sendo viável sua utilização em períodos futuros quando verificada apuração indevida”. Por seu turno, sem razão, por tudo quanto exposto, a Interessada aduz que “[...] na medida em que a alegada compensação indevida é mero reflexo das autuações fiscais procedidas, as quais, por todas as razões que foram expostas ao longo do presente Recurso, devem ser canceladas por este E. Conselho”.

Responsabilidade tributária

41. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“O art. 124, I, do CTN é aplicável ao caso em face destes acionistas terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, pois, ao administrarem as empresas integrantes do grupo Boticário, tiveram participação ativa na concepção dos planejamentos tributários, levados a efeito para criação e amortização indevida dos ágios internos gerados nos anos-calendário 2002 e 2003, e praticaram todos os atos societários e comerciais necessários para sua execução.

De igual forma é aplicável ao caso o artigo 135, III, do CTN em face de Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum serem responsáveis por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criaram

condições artificiais para criar e justificar a amortização indevida pela interessada de ágio constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido pelas empresas integrantes do mesmo Grupo, mediante operações estruturadas em sequência e com aparência de negócios jurídicos legítimos e válidos, mas desprovidos de causa.

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no que assim se manifestou: [transcreve seus itens '59' a '61']

(...)".

42. Como visto, as empresas do grupo, conduzidas a todo o tempo pelos sócio-administradores ARTUR e MIGUEL, detentores da quase totalidade das ações, empreenderam operações societárias, seja mediante subscrição de capital seguida de incorporação de controlada, seja mediante integralização de capital seguida de cisão em que a cindida é vertida à empresa-Contribuinte, com geração de ágio decorrente da avaliação da rentabilidade futura dessas empresas adquiridas, sem movimentação financeira, pagamento ou participação de terceiro.

42.1. Em pouco tempo, após a incorporação/recebimento de parcela cindida destas empresas, passa-se a reduzir substancialmente o lucro real com o aproveitamento de despesas de amortização de ágio falsamente gerado nas empresas adquiridas. Ou seja, o ágio amortizado diz respeito à rentabilidade futura dela mesma.

42.2. Como descrito no TVF, os laudos de avaliação atribuem valores absurdamente altos às empresas adquiridas com base em rentabilidades futuras (como se vê, por exemplo, no caso da FLORATTA, que ostenta uma relação “Ágio/Patrimônio Líquido” de 378.402%), “muito superior[es] àquela[s] que eles próprios tinham alcançado até então”, fundado em informações prestadas pelos referidos sócio-administradores, sendo que “a definição de todas as premissas é [foi] de responsabilidade exclusiva da empresa contratante” (e. g., laudo de avaliação da MCB, de e-fls. 630/675).

43. Ante ao exposto, os Recorrentes alegam que não podem ser responsabilizados nos termos do art. 124, inc. I, do CTN, sinteticamente, face à “ausência de ‘interesse comum’”.

43.1. Acerca do referido interesse, há certo consenso de que este deve ser jurídico, não meramente econômico. O alcance de tal interesse jurídico é que causa maiores discussões.

43.2. Assim, para que se configure o interesse jurídico comum, é necessária a presença de um interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas participam em conjunto da prática da hipótese de incidência. Esta participação comum ocorre seja de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, seja de forma indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio, conforme antiga lição da doutrina¹.

¹ "Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa:

... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...)

43.3. Nesse passo, é certo que a aplicação do dispositivo não pode tornar inócuo o princípio contábil da entidade, haja vista que todos os sócios sempre terão interesse no fato gerador. Então, se a atribuição de solidariedade não pode advir de um qualquer “interesse comum” entre o contribuinte e a terceira pessoa (como citam os Interessados, ao aduzir que, nesse caso, “[...] chegar-se-ia ao absurdo de responsabilizar tributariamente os empregados de uma empresa, bem como seus credores, os quais têm motivos para ter interesse em sua maior lucratividade”), deve decorrer, sim, de um “interesse comum” qualificado pela aludida participação, ainda que esta se dê na modalidade indireta.

43.4 Assim, se o contribuinte e uma terceira pessoa tramam a evasão do pagamento dos tributos devidos ao Fisco, não há dúvida de que o terceiro possui junto ao contribuinte um “interesse comum” (evasão fiscal) e que tal interesse é qualificado (no sentido de que não é um qualquer interesse). No caso dos autos, foi o que ocorreu, conforme atestam os fatos narrados no TVF e se abordou no tópico deste Acórdão nomeado “Qualificação da multa”.

44. Quanto ao art. 135, inc. III do CTN, alegam a “ausência de dolo ou fraude”, bem como “não identificação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Isso porque todos as atividades teriam sido “[...] praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes brasileiros”.

44.1. Como visto do teor deste “voto”, não se pode concordar com tais assertivas. O conjunto das ações empreendidas caracterizou fraude, como abordado no tópico “Qualificação da multa”, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa, levada a cabo pelos já mencionados sócios, à vista de atos “praticados com dolo, ou seja, no campo da ilicitude”, de acordo com o escólio dos Recorrentes.

44.2. E não se tratam de “provas presuntivas”, como aventam os Interessados. O fatos estão comprovados, a direção da Autuada não é contraditada em seus atos, os srs. ARTUR e MIGUEL tomaram as decisões que exsurtem dos atos societários. Ainda que não fosse demonstrado “[...] de maneira clara e objetiva eventual conduta dolosa por eles praticada, capaz de justificar a aplicação extrema da responsabilidade tributária solidária prevista pelo artigo 135”, como querem os Recorrentes, registre-se que na jurisprudência tem prevalecido o entendimento de que, na aplicação do dispositivo em comento, a responsabilidade decorre de dolo ou culpa por parte dos dirigentes:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE. AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO OU CULPA – REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O posicionamento pacífico desta Corte é no sentido de que o sócio somente deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude [rectius, culpa] e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal.

2. In casu, não restou caracterizada prova de que os sócios tenham agido com dolo ou culpa, ou ainda que tenha havido dissolução irregular da sociedade.

(Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304)" (Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitui o fato gerador, disponível em <http://www.investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comumna-situacao-que-constitua-o-fato-gerador.html>, acesso em 20.02.2023)

Agravo regimental improvido” (AgRg no REsp 952.762/SP, DJ 05/10/2007, Rel. Min. Humberto Martins).

44.3. Não colhe, enfim, a alegação dos Interessados no sentido de que “os atos societários praticados pela empresa revestiam-se de plena regularidade formal, legal e publicidade, não cabendo falar em infração de lei”. Entender assim a questão posta a deslinde consistiria em reduzir os fatos, que se desencadearam em alguns anos, a um momento específico em que teria havido um ilícito; o ilícito, aqui, seria o conjunto da obra.

45. Pelo exposto, tem-se que os sócio-administradores respondem pessoal solidariamente ao Contribuinte pelo crédito tributário ora discutido.

CONCLUSÃO

46. Por todo o exposto, conheço os Recursos Voluntários, afasto as preliminares de nulidade e, no mérito, nego-lhes provimento. O percentual da multa qualificada será **reduzido** de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros

Declaração de Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todo respeito ao posicionamento do Ilustre Relator, embora eu concorde que, no presente caso, o ágio interno é indedutível na apuração do IRPJ, não coaduno com a fundamentação adotada. No mais, entendo que **(i)** o ágio é amortizável da base de cálculo da CSLL; **(ii)** a multa de ofício qualificada deve ser reduzida a 75%, tendo em vista a inexistência de fraude – o que reflete na decadência da exigência relativa ao ano-calendário de 2007; **(iii)** a multa isolada deve ser afastada em razão da concomitância com a multa de ofício; e **(iv)** a responsabilidade de Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum deve ser afastada.

É o que passo a expor.

1. Amortização do “ágio interno” na apuração do IRPJ

Nos casos envolvendo ágio, é preciso se atentar com especial cuidado às datas das operações – já que o regramento fiscal e contábil que rege o tema sofreu alterações significativas ao longo do tempo. Como bem relatado, no presente caso, a Recorrente deduziu da apuração do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, o ágio gerado em reestruturações societárias realizadas em 2002, 2003 e 2004, dentro do grupo econômico, envolvendo as empresas Essência Natural do Nordeste, Floratta Perfumes, MCB e BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES.

Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, bem como 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com a redação vigente à época fatos, a amortização do ágio com fundamento em rentabilidade futura da investida era condicionada à verificação dos seguintes requisitos: (i) investimento em coligada ou controlada avaliado pelo método da equivalência patrimonial (“MEP”); (ii) participação societária adquirida com ágio, assim entendido a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido à época da aquisição; (iii) custo de aquisição do investimento desdobrado em valor do patrimônio líquido e ágio; (iv) elaboração de documento demonstrando, a depender do fundamento econômico do ágio, o valor de mercado de bens do ativo da investida superior ao custo registrado na sua contabilidade e o valor da rentabilidade futura da coligada ou controlada que embasou o registro do ágio; e (v) confusão patrimonial entre investida e investidora mediante incorporação, fusão ou cisão.

Ademais, não havia, na legislação então vigente, vedação expressa à exclusão do lucro real do ágio decorrente de participação societária adquirida entre partes dependentes, razão pela qual não concordo com o entendimento de que, mesmo antes do advento da Lei nº 12.973/14, todo e qualquer ágio gerado dentro de um grupo econômico é, necessariamente, artificial e indedutível.

Como explica o Conselheiro Marcos Takata, na declaração de voto apresentada no Acórdão nº 1103-00.501², para fins jurídico-tributários, “não se podem colocar os ágios internos todos numa ‘vala comum’”, de forma que é preciso distinguir os “ágios internos reais ou efetivos ou com causa”, que são aqueles que possuem efetividade econômica, daqueles “ágios internos ‘criados’ ou artificiais ou sem causa”.

No mesmo sentido, explica Luís Eduardo Schoueri que “o fato de as partes serem ligadas, por si só, não é determinante para que se possa dizer que o ágio gerado em uma transação interna decorre de uma operação simulada, na qual não houve um real intuito negocial, isto é, que não busca realizar seus efeitos próprios.”³

Complementam esse racional Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes, ao afirmar que, quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura (ou “goodwill”) é gerado em transações entre partes independentes, “existe maior segurança de que esse valor realmente corresponda a um ativo ligado à expectativa de rentabilidade futura da sociedade”. Por outro lado, “quando a transação societária envolve empresas sob controle comum, por exemplo, maior rigor deve ser aplicado na verificação da real existência do ágio”⁴.

Assim, no que se refere às operações anteriores à Lei nº 12.973/2014 – como as aqui analisadas - o fato de um ágio decorrer da aquisição de participação societária entre partes dependentes, por si só, não impede sua amortização na apuração do lucro real. O que impede a amortização do ágio interno é a ausência de fundamentação econômica da operação que lhe deu causa.

Isso porque, nos termos do art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997, ágio somente será amortizável quando sua fundamentação econômica for a expectativa de rentabilidade futura da investida. O valor do ágio é decorrência direta do custo de aquisição, já que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da

² J. em 30.06.2011.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 115.

⁴ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura - Algumas Considerações Contábeis. In MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 3. ed., São Paulo: Dialética, p. 39.

investida. Diante disso, a ausência de fundamentação econômica da operação de aquisição torna artificial o custo de aquisição e, por consequência, o próprio ágio. O ágio artificial, por sua vez, carece de fundamentação econômica, o que impede sua amortização, por violação ao disposto no referido art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997.

Em outras palavras: o ágio interno será real, efetivo, quando a operação de aquisição que lhe deu causa tiver fundamentação econômica – hipótese na qual o ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da investida poderá ser amortizado na apuração do lucro real.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira explica que a justificativa econômica é o que dá suporte ao tratamento jurídico do ágio, de forma que, quando não houver aquisição ou a aquisição não dispuser de sentido econômico, o ágio interno será apenas aparente. Confira-se:

“Aliás, foi a sensibilidade do legislador do Decreto-lei nº 1.598 que o levou a arrolar um amplo leque de fundamentos econômicos para o ágio ou deságio, os quais estão no fundo da própria razão da sua existência. (...)”

Em síntese, há sempre uma justificativa econômica para ágio ou deságio, e essa justificativa dá suporte para o respectivo tratamento jurídico.

Pois é exatamente quando não haja essa justificação que se pode falar em ágio interno, bastando utilizar os exemplos acima no sentido negativo, ou seja, notadamente quando não haja aquisição ou haja uma aquisição na qual nenhum sentido econômico possa ser encontrado para o pagamento de ágio”⁵.

Veja: não se trata de permitir que a Autoridade Fiscal desconsidere negócios jurídicos sem que haja comprovação da existência de dolo, fraude ou simulação, como exige o art. 149 do CTN, mas, sim, de exigir que o ágio tenha fundamento econômico, em cumprimento ao disposto no art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997. Ou seja, não é preciso que haja comprovação da existência de dolo, fraude ou simulação, bastando que o ágio interno careça de fundamentação econômica para que deixe de produzir efeitos jurídicos.

Nas transações envolvendo empresas sob controle comum, a ausência de interesses conflitantes na formação do custo de aquisição do investimento indica artificialidade do ágio interno. Isso porque o preço de mercado se forma a partir da contraposição de interesses, de maneira que, ainda que o valor justo de uma participação societária possa ser estimado, é o crivo de uma negociação que traz concretude à estimativa, afastando eventuais distorções.

Portanto, para que um ágio interno seja passível de amortização na apuração do lucro real, é preciso que a sua formação sofra a influência de fatores externos ao grupo, que indiquem a contraposição de interesses na operação que lhe deu causa. Do contrário, ainda que o custo de aquisição da participação societária esteja baseado em laudo de avaliação, a artificialidade do ágio interno não será afastada, tendo em vista que o documento - em regra, contratado pelo próprio grupo - conterá uma estimativa, que pode não refletir o valor que um terceiro estaria disposto a pagar pela participação societária. Em outras palavras: para fins de dedutibilidade do ágio interno, a mera apresentação de laudo de avaliação não é suficiente para comprovar que a operação realizada entre empresas sob controle comum atendeu a condições de mercado, isto é, teve fundamentação econômica.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Questões Atuais sobre o Ágio. Ágio Interno – Rentabilidade Futura e Intangível – Dedutibilidade das Amortizações – As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

No presente caso, não há comprovação de que as operações que deram ensejo aos ágios em discussão, apesar de realizadas entre partes relacionadas, tiveram a devida fundamentação econômica, razão pela qual concordo com as conclusões do Relator acerca da impossibilidade de amortização, na apuração do IRPJ, dos ágios envolvendo as empresas Essência Natural do Nordeste, Floratta Perfumes, MCB e BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES.

2. Amortização do ágio na apuração da CSLL

Sustenta a Recorrente a inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL da despesa com amortização do ágio considerada indedutível para o IRPJ. Nesse ponto, com todo respeito ao posicionamento do Ilustre Relator, penso que assiste razão à Recorrente.

Como se sabe, o ágio é uma das parcelas que compõem o custo do investimento avaliado pelo MEP. Tanto é assim que o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, na redação vigente à época dos fatos, estabelecia que, por ocasião da aquisição de participação societária relativa a investimento avaliado pelo MEP, o contribuinte deveria desdobrar o custo de aquisição em (i) valor do patrimônio líquido; e (ii) ágio ou deságio.

O ágio era, então, definido como sendo a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da empresa adquirida e poderia ter por fundamento (a) o valor de mercado de bens do ativo da investida superior ao custo registrado na sua contabilidade; (b) o valor da rentabilidade futura da investida, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; e (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

À época, o art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estabelecia que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não seriam computadas na determinação do lucro real, ressalvada a possibilidade de o ágio ou deságio compor o valor contábil para fins de apuração do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento, nos termos do art. 33 da referida norma, ainda que tivesse sido amortizado na escrituração contábil do contribuinte. Confira-se:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33 (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014). (g.n.)

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

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

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979)

III - Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730/1979

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real. (g.n.)

Veja-se que, enquanto o investimento fosse mantido pela controladora ou coligada, qualquer alteração no valor do ágio em razão das regras contábeis não podia, por expressa determinação do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/1977, afetar o lucro real do período, de

forma que, caso o ágio fosse deduzido na apuração do lucro contábil, deveria ser adicionado na apuração do lucro real. Além disso, ainda que o ágio tivesse sido totalmente amortizado na contabilidade, o seu montante compunha o custo de aquisição do investimento para fins de apuração do ganho de capital. Portanto, não há dúvidas de que a amortização contábil do ágio era completamente neutra para fins de apuração do lucro real.

A amortização fiscal do ágio somente era permitida na eventualidade de uma operação de incorporação, fusão ou cisão envolvendo a controladora e a controlada ou as coligadas – hipótese na qual o ágio com base em expectativa de rentabilidade futura poderia ser amortizado na apuração do lucro real à razão de 1/60 ao mês, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, abaixo:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração. (g.n.)

Portanto, a lógica da dedutibilidade do ágio com base em expectativa de rentabilidade futura, na apuração do IRPJ, era a seguinte: (i) na aquisição do investimento em controlada ou coligada, o custo do investimento seria desdobrado, sendo o ágio uma das parcelas que compõem o custo, não produzindo efeitos tributários nesse momento; (ii) na manutenção do investimento em controlada ou coligada, eventuais alterações contábeis no valor do ágio não afetariam o lucro real, de forma que, caso o ágio fosse deduzido na apuração do lucro contábil, deveria ser adicionado na apuração do IRPJ; (iii) na alienação ou liquidação do investimento, o ágio seria considerado na apuração do ganho ou perda de capital (ainda que, contabilmente, tivesse sido baixado); e (iv) na incorporação, fusão ou cisão envolvendo investidora e investida, o ágio poderia ser amortizado na apuração do lucro real à razão de 1/60 ao mês.

No que se refere à apuração da CSLL, que é objeto da presente controvérsia neste ponto, não havia determinação legal de qualquer ajuste fiscal ou previsão de neutralidade fiscal do ágio em relação à contabilidade. Nem se alegue que o inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 se presta para vedar a amortização do ágio da base de cálculo da CSLL. Isso porque, da simples leitura de tal dispositivo, é possível extrair que sua aplicação é limitada às “despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis”.

Como já nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais⁶, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios – ainda que, por vezes, coincidentes – para apuração das respectivas bases de cálculo. Tanto é assim que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 prevê, expressamente, que se aplicam à CSLL “as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”.

A própria Receita Federal, ao proferir a Solução de Consulta Cosit nº 198/2014, que trata da equiparação da base de cálculo do IRPJ à da CSLL para fins de dedução das perdas em operações realizadas no mercado de renda variável, afirmou o seguinte:

7. Como se vê, a norma [art. 57 da Lei 8.981/95], apesar de unificar a forma de apuração e pagamento de ambos os tributos preserva, no entanto, aspectos particulares de cada um, uma vez que observa que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. (g.n.)⁷

Assim, não basta que determinado ajuste esteja previsto na legislação do IRPJ para que seja, automaticamente, aplicado na apuração da CSLL. Reforça esse entendimento a existência de dispositivos legais que, expressamente, estabelecem simetrias entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, que veda determinadas deduções na apuração de ambos os tributos; e o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, que determina a adição dos valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros à base de cálculo da CSLL, em linha com o que já previa o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com relação ao IRPJ.

Especificamente no que se refere aos artigos 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e 7º da Lei nº 9.532/1997, a sua não aplicação à CSLL à época dos fatos foi confirmada com o advento da Lei nº 12.973/2014. Isso porque o art. 50 da referida lei estendeu à CSLL os artigos 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977, bem como o art. 22 da Lei nº 12.973/2014, que versa, atualmente, sobre a amortização fiscal do ágio à razão de 1/60 ao mês no caso de incorporação, fusão ou cisão envolvendo investidora e investida.

Portanto, como a base de cálculo da CSLL parte do lucro contábil, não havendo previsão legal de ajuste ou neutralidade fiscal do ágio para fins da referida contribuição nos anos-calendário de 2007 a 2009, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a

⁶ Art. 18 da Lei n. 7.450/1985; art. 7º, § 4º e 67, caput e XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977; e art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689/1988.

⁷ No mesmo sentido é a Solução de Consulta Cosit n. 546/2017:

“10 Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) registre-se de forma preambular que referida contribuição, embora compartilhe de parte das definições da legislação aplicada ao IRPJ, em especial as relacionadas às normas de apuração e pagamento, mantém base de cálculo própria, como consta no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, in verbis:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

11 Deste modo, a conclusão aplicável ao IRPJ, acima exposta, não pode ser estendida de forma direta e automática à determinação do resultado ajustado que serve como base de cálculo da CSLL, devendo-se buscar, na legislação de regência da contribuição, comandos que tratem da matéria sob análise. A primeira hipótese a ser avaliada é a possibilidade de aplicação do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, dispositivo que determina a adição dos valores pagos a título de distribuição de lucros a administradores à base de cálculo do IRPJ, todavia este não é aplicável à CSLL dado que o texto se refere de forma expressa apenas ao IRPJ”.

apuração da CSLL. Diante disso, se o ágio foi objeto de amortização contábil no período – o que, desde já, ressalta-se que não foi o que ocorreu com a BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES, como se extrai do relatório e voto do Relator -, não cabe à Autoridade Fiscal glosar tal despesa para fins de apuração da CSLL.

Há quem defenda que a amortização contábil do ágio, até o advento do CPC 15 – Combinação de Negócios, em 2009, não era aplicável às sociedades anônimas de capital fechado e às limitadas. Isso porque a Instrução CVM nº 01, de 27/04/1978, que autorizava a amortização contábil do ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura no prazo e na extensão das correspondentes projeções, somente vincularia as companhias abertas. Ocorre que, apesar da Lei nº 6.404/1976 não dispor expressamente sobre a amortização contábil do ágio, a prática era adotada com arrimo no §3º do art. 183 da referida lei, que autorizava a amortização dos recursos aplicados no ativo diferido, por prazo não superior a 10 anos contados do exercício em que passassem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes⁸.

Igualmente não subsiste a tese, por vezes adotada por este Conselho, no sentido de que o Decreto-lei nº 1.598/1977 é anterior à instituição da CSLL e, por essa razão, não tratou expressamente da sua base de cálculo. Isso porque, como visto acima, quando o legislador decidiu aplicar à CSLL os dispositivos legais atinentes ao IRPJ que versam sobre ágio, o fez expressamente por meio do art. 50 da Lei nº 12.973/2014.

Ademais, com todo respeito ao voto do I. Relator, entendo, ainda, que igualmente não procede o argumento de que a indedutibilidade do ágio para fins de determinação da base de cálculo da CSLL é consequência lógica de neutralidade dos efeitos dos investimentos avaliados pelo MEP. A neutralidade dos efeitos do MEP, na apuração da CSLL, consta expressamente no art. 2º da Lei nº 7.689/1988, que assim dispõe:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:
 - 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
 - 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
 - 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;
 - 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

⁸ Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: (...)

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (g.n)

Ocorre que o resultado negativo e positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido - cujos efeitos contábeis devem ser neutralizados na apuração da CSLL por expressa previsão do art. 2º da Lei nº 7.689/1988 - não se confunde com o ágio. O resultado da avaliação do investimento pelo patrimônio líquido consiste no reflexo, na empresa investidora, das variações no patrimônio da investida, causadas, principalmente, pela apuração de lucro ou prejuízo. O ágio, por sua vez, era, à época dos fatos, definido pela legislação fiscal como sendo a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido.

Como explicam Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, do ponto de vista do investidor, no reconhecimento contábil inicial de uma participação societária avaliada pelo MEP, o investimento deve ser segregado nas seguintes subcontas: (i) valor patrimonial do investimento; (ii) mais-valia no investimento; e (iii) ágio por rentabilidade futura. A subconta relativa ao valor patrimonial do investimento é afetada diretamente pelas mutações verificadas no patrimônio da controlada ou coligada, aumentando ou diminuindo de acordo com as alterações no seu patrimônio líquido contábil. A subconta referente à mais-valia no investimento, por sua vez, somente é afetada pela realização dos ativos e passivos que lhe deram origem. Por fim, a subconta contendo o ágio por expectativa de rentabilidade futura somente é afetada pela extinção ou alienação da participação societária ou reconhecimento de perdas por redução do valor recuperável do investimento (“*impairment*”)⁹. Embora, à época dos fatos, o ágio por rentabilidade futura não estivesse sujeito ao teste de recuperabilidade (“*impairment*”), mas, sim, à amortização, nos termos do §3º do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, o racional acima é igualmente aplicável.

Assim, o resultado negativo e positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido – que, frise-se, é neutro para fins de CSLL por expressa determinação do art. 2º da Lei nº 7.689/1988 – impacta a subconta relativa ao valor patrimonial do investimento, mas não interfere naquela referente ao ágio. No mesmo sentido são as lições de Edison Carlos Fernandes¹⁰:

Considerando que pelo método da equivalência patrimonial – MEP o investimento, nas demonstrações financeiras da empresa investidora, deve ser avaliado pela aplicação do percentual de participação societário sobre o montante do patrimônio líquido da investida, qualquer variação neste PL implicará ajuste no ativo da empresa investidora; ressalte-se, contudo, que a alteração do valor do PL da empresa investida não tem reflexo direto em relação ao ágio. Portanto, a variação do PL da empresa investida apenas provoca ajuste na conta de investimento da empresa investidora. (g.n.)

Em outras palavras: os reflexos na investidora dos investimentos avaliados pelo MEP são registrados na subconta relativa ao valor patrimonial do investimento; enquanto o ágio é registrado na subconta contendo o ágio por expectativa de rentabilidade futura. Ambas as subcontas compõem o registro do investimento na investidora, mas as mutações patrimoniais que as afetam são totalmente distintas. Tanto é assim que, com relação ao IRPJ, o legislador precisou

⁹ SANTOS, Ariovaldo, IUDÍCIBUS, Sérgio, et al. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 102.

¹⁰ FERNANDES, Edison Carlos. Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. São Paulo: Atlas, 2015, p. 159/160.

tratar, em dispositivos legais distintos, **(i)** da neutralidade, na determinação do lucro real, da contrapartida do ajuste do investimento avaliado pelo MEP (art. 23 do Decreto-lei nº 1.598/1977); e **(ii)** da vedação ao cômputo das contrapartidas de amortização do ágio na determinação do lucro real (art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/1977). No que se refere à CSLL, entretanto, apenas há previsão legal de neutralidade do ajuste do investimento avaliado pelo MEP (itens 1 e 4 da alínea “c” do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 7.689/1988), donde se confirma que, com relação à amortização do ágio na determinação da base de cálculo da CSLL, não há previsão legal de qualquer neutralidade ou ajuste fiscal.

Diante disso, pode-se concluir que **(i)** IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas, de forma que não basta que determinado ajuste esteja previsto na legislação do IRPJ para que seja, automaticamente, aplicado na apuração da CSLL; **(ii)** à época dos fatos, não havia determinação legal de qualquer ajuste fiscal ou previsão de neutralidade fiscal do ágio em relação à contabilidade para fins de apuração da base de cálculo da CSLL; **(iii)** como a base de cálculo da CSLL parte do lucro contábil, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da contribuição; e **(iv)** da neutralidade fiscal do resultado da avaliação de investimentos pelo MEP não se extrai a indedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, vez que o resultado negativo e positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido impacta a subconta relativa ao valor patrimonial do investimento, mas não interfere naquela referente ao ágio.

Por essas razões, entendo que os ágios decorrentes das operações envolvendo as empresas Essência Natural do Nordeste, Floratta Perfumes e MCB são dedutíveis na apuração da CSLL. No que se refere ao ágio da BOTICÁRIO PARTICIPAÇÕES., por sua vez, como apontado pelo Ilustre Relator, sua amortização contábil foi revertida, anulando seu efeito sobre o lucro líquido dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009. Assim, não há que se falar em sua dedução na apuração da CSLL dos referidos períodos.

3. Multa de ofício qualificada

No que se refere à qualificação da multa de ofício, entendeu o Ilustre Relator, em resumo, que a Recorrente agiu de forma consciente e dolosa, com vistas a reduzir o montante dos tributos devidos sobre o lucro, por meio da geração de um ágio artificial. E acrescenta que os atos praticados não consistiram em mera interpretação incorreta da legislação, mas, sim, em reestruturações societárias fraudulentas, apenas com a finalidade última de reduzir a carga tributária.

Ocorre que, como tratado acima, até o advento da Lei nº 12.973/2014, não havia vedação legal expressa à amortização fiscal do ágio gerado internamente, dentro de grupos econômicos, o que deu margem, à época, a realização de diversos planejamentos tributários com a finalidade de redução da carga tributária por meio da amortização do ágio – o que, a meu ver, por si só, não pode ser considerada prática fraudulenta ou ação dolosa. Tanto é assim que, desde que o ágio interno tivesse fundamentação econômica e atendesse aos demais requisitos da legislação, entendo que poderia ser deduzido na apuração do lucro real.

No presente caso, a ausência de fundamentação econômica – que, na minha visão, impediu a dedutibilidade do ágio na apuração do IRPJ – não indica que a prática adotada pela Recorrente seja dolosa e, na ausência de sonegação, fraude ou conluio, não há que se falar na aplicação dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, a justificar a qualificação da multa de ofício.

Esse entendimento foi reforçado com o advento da Lei nº 14.689/2023, que, em seu art. 8º, alterou a redação do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, para dispor expressamente que a multa qualificada não será aplicável quando “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”.

A ausência de dolo ou fraude, no presente caso, impacta na redução da multa de ofício ao patamar de 75% e também na aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional no que se refere à contagem do prazo decadencial. Por essa razão, voto por reduzir a multa qualificada para 75% e também por reconhecer a decadência dos créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2007.

4. Concomitância entre multa isolada e multa de ofício

Conforme relatado, exige-se, nos autos de infração em discussão, multa de ofício qualificada, com arrimo no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, bem como multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105¹¹ concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprido ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

¹¹ Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: IV – <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u>	II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</u> (...) b) <u>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.</u>
---	--

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo “*reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*”¹².

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, ora em exigência.

Assim, voto também por afastar a exigência de multa isolada no presente caso.

5. Responsabilidade tributária

De acordo com o Relator, em resumo, as empresas do grupo, conduzidas a todo o tempo pelos sócios administradores Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, detentores da quase totalidade das ações, empreenderam operações societárias com geração de

¹² Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

ágio decorrente da avaliação da rentabilidade futura das empresas do grupo, sem movimentação financeira, pagamento ou participação de terceiro.

De tais fatos decorreu a manutenção da responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN, tendo em vista que o contribuinte e os responsáveis, supostamente, teriam tramado a evasão do pagamento dos tributos devidos ao Fisco, donde resulta o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação de Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum. Ademais, entendeu o Relator, dentre outros, que as ações empreendidas por Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum caracterizou fraude, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa, o que justifica a aplicação do art. 135, III do CTN.

Como já me manifestei em outras oportunidades, a meu ver, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Diante disso, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária.

Portanto, por se tratar de uma norma de solidariedade – e não de responsabilidade – o art. 124 não é suficiente para atribuir responsabilidade tributária a Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, servindo, apenas, para graduar a responsabilidade entre o contribuinte e os referidos sócios administradores, caso subsista a sua responsabilização com base no art. 135, III, do CTN.

No que se refere ao art. 135, III, do CTN, entendo que sua aplicação exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; e (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida. Ademais, a interpretação sistemática dos artigos 134 e 135 do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao primeiro, enquanto o segundo, ora em discussão, abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“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” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando esse entendimento Luis Eduardo Schoueri¹³:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.

No presente caso, não vislumbro a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa por Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, razão pela qual sua responsabilidade deve ser afastada.

Conclusões

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para (i) afastar a glosa das despesas com ágio da base de cálculo da CSLL; (ii) reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%; (iii) reconhecer a decadência das exigências relativas ao ano-calendário de 2007; (iv) afastar a exigência de multa isolada; e (v) afastar a responsabilidade tributária de Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic