



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

Processo n° 16561.000059/2009-29
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.885 – 1ª Turma
Sessão de 7 de novembro de 2018
Matéria ÁGIO INTERNO
Recorrentes NATURA COSMÉTICOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito comercial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa da despesa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito comercial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa da despesa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VEDAÇÃO.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do *caput* do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ATO SOCIETÁRIO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato societário desprovido de propósito comercial, gerar ágio artificial, desprovido de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, deve-se resguardar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, na parte conhecida, (i) quanto ao ágio interno, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteadado e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe deram provimento e (ii) quanto à CSLL, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteadado e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Caio César Nader Quintella (suplente convocado). Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteadado, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Caio César Nader Quintella (suplente convocado). No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteadado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Caio César Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Caio César Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência em face do acórdão nº 1402-001.278, assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

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

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

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

Descabe a imputação da multa qualificada quando não demonstrada cabalmente a ocorrência da fraude.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.”

No tocante à dedutibilidade do ágio, eis o teor do voto condutor do acórdão recorrido:

“No mérito, a interessada apresentou extensa peça de defesa contestando o posicionamento da Fiscalização nos mínimos detalhes. Far-se-á neste julgamento uma análise tendo como base os argumentos principais das questões levantadas.

A primeira delas refere-se à necessidade do pagamento para caracterização da aquisição da participação societária que gerou o ágio. Nesse ponto, a recorrente exemplifica vários negócios jurídicos que, sustenta, representariam aquisição sem que houvesse a figura do pagamento.

Penso que o cerne da questão não é o meio de pagamento utilizado, mas sim a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. Os exemplos apontados no recurso também podem ser caracterizados como aquisição, mas no contexto de uma empresa que obtém lucros e os apropria de forma a beneficiar os sócios. Não se trata, como ocorre no presente caso, do estabelecimento do valor patrimonial do investimento pelos próprios sócios.

É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

As empresas Natura Empreendimentos S/A e Natura Participações S/A pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

No que se refere ao propósito negocial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que não foram contestados em relação às razões finalísticas apresentadas para a formalização do negócio, mas sim nos aspectos intermediários que implicaram na criação do ágio interno concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.

A avaliação “*feita por empresa especializada*”, nos termos argüidos pela recorrente, é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária mas não a formação do ágio.

Quanto à alegação de que seriam inaplicáveis ao caso a regra geral de dedutibilidade das despesas, a interessada reitera os argumentos e reclama que a decisão recorrida não os enfrentou.

Penso diferente. O acórdão hostilizado não apenas enfrentou o tema como o fez com precisão. Reiterando os argumentos lá expostos, não se questiona a aplicabilidade do art. 386, inc. III, do RIR/99 — art. 7º, inc. III, da Lei 9.532, de 1997 como regra específica de regulamentação da dedutibilidade do ágio nas situações em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada, situação em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Ocorre que, de acordo com a análise dos autos, o reconhecimento dessa dedução de despesa de amortização de ágio para fins tributários somente é possível, caso a mais valia tenha sido efetivamente paga por terceiros independentes.

Assim, a norma específica deixa de ser aplicável e a dedução passa a ser analisada sob as regras gerais previstas no art. 299, do RIR/99. Inaceitável, portanto, a argumentação da defesa nessa questão.”

No tocante à multa qualificada, o voto condutor do acórdão recorrido está assentado nos seguintes termos:

“No que se refere à qualificação da multa de ofício, penso que assiste razão à recorrente. A partir do voto vencedor da decisão recorrida – pois o relator entendeu pelo descabimento da qualificação e ficou vencido nessa parte – já se constata a falta de contundência dos motivos que levaram à exasperadora.

O redator designado transcreve trecho do Termo de Verificação Fiscal no qual a autoridade lançadora tece comentários sobre o laudo de avaliação nos seguintes termos:

19. O laudo de avaliação, no item 7.4 (fl. 140), "Sinergias de Eventuais Compradores", observa que:

(...) pela legislação atual todos os compradores eventuais teriam o benefício de, através de um planejamento fiscal, obter a dedutibilidade, para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social, do ágio pago numa eventual transação. Este benefício, por ser de relativamente fácil quantificação, foi considerado em nossas análises.

.... Note-se que o próprio laudo utilizado na avaliação das ações da Natura Empreendimentos aponta que a dedutibilidade da amortização seria admissível numa transação em que o ágio fosse pago, o que claramente não ocorreu

Com base nesse comentário da Fiscalização a decisão recorrida manifesta entendimento no sentido de a interessada, através do laudo, já tinha conhecimento de que a dedutibilidade da amortização somente ocorreria se houvesse o pagamento do ágio.

Nesse ponto caberia definir a acepção do termo pagamento. A interessada tentou dar-lhe um conceito mais amplo, aplicável em diversas outras situações mas que não foi aceito no presente caso. Entretanto, ainda que o entendimento da recorrente tenha sido objeto de controvérsia dirimida em sentido contrário à defesa, não consegui vislumbrar nenhuma circunstância que tipificasse a fraude suscitada.

Mais além, a decisão menciona: “...Tal fato somado às contundentes conclusões a que chegou o procedimento fiscal reforçam a necessidade da qualificação da multa..”, sem qualquer comentário adicional. Aqui a decisão recorrida manifesta-se de forma genérica sem esclarecer quais seriam as “contundentes conclusões”.

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora justifica a multa qualificada pelo descumprimento de regras e normas no âmbito da Contabilidade, da CVM e tributárias ou ainda, ausência de propósito comercial. Ora, o descumprimento da norma por si só gera a infração passível de desconsideração dos efeitos tributários que beneficiariam o infrator.

Entretanto, não é fundamento para caracterizar a fraude, ainda mais quando a operação não foi simulada,

Nesses termos, voto por reduzir a multa de ofício ao percentual da 75%.”

A PGFN tomou ciência do acórdão recorrido no dia 27/02/2013, à efl. 2.768. Recurso Especial interposto pela PGFN no dia 12/03/2013, à efl. 2.771. Nessa oportunidade, alega divergência em relação aos acórdãos nº 1202-00.753 e 101-96.668. No mérito, sustenta o que segue:

1) o contribuinte agiu de forma fraudulenta, criando uma despesa fictícia, malgrado a aparência de legalidade do negócio que deu origem ao ágio;

2) não houve a aquisição de investimento que justificasse o pagamento de ágio;

3) não houve propósito negocial nem substrato econômico na incorporação de ações da Natura Empreendimentos S/A pela Natura Participações S/A;

4) ao serem analisadas em conjunto, vê-se que o aumento de capital da Natura Participações S/A, mediante incorporação de ações de Natura Empreendimentos S/A, configurou uma operação societária com finalidade única de gerar o ágio que veio a ser aproveitada pela Natura Cosméticos S/A, nos anos-calendário de 2004 a 2007;

5) o contribuinte sabia, desde o início, que Natura Empreendimentos S/A e Natura Participações S/A seriam incorporadas;

6) o evidente intuito de fraude se torna mais claro quando se verifica que a aprovação dos atos societários e laudo ocorreu por atos coincidentes do Grupo Natura. Nesse cenário, o ágio foi acertado sem negociação livre e aberta, mas no âmbito interno ao Grupo;

7) Natura Participações S/A e Natura Empreendimentos S/A foram empregadas pelo contribuinte como autênticas empresas veículos, ou seja, o aumento do capital daquela, decorrente da aquisição das ações da segunda, visou apenas e tão somente à criação do ágio;

8) a fraude está caracterizada nos autos, porquanto o contribuinte, por meio de reorganização societária, retardou parcialmente o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador.

Ante o exposto, requer que seu recurso seja conhecido e, no mérito, provido.

O contribuinte foi cientificado da interposição do Recurso Especial fazendário no dia 30/04/2015, à efl. 2800.

Contrarrrazões apresentadas no dia 18/05/2015, conforme efl. 2.944. Nessa oportunidade, alega:

1) intempestividade do apelo fazendário;

2) impossibilidade do reexame de fatos e provas, na instância especial, o que inviabiliza a rediscussão sobre a questão relacionada à aplicação da multa qualificada, decidida pela Turma *a quo*;

3) no mérito, não se pode afirmar o evidente intuito de fraude, que floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, ou quando não se escrituram as operações em seus registros comerciais e fiscais, ou não quando não são declaradas nos formulários de entrega obrigatória;

4) os atos negociais que deram origem ao ágio tinham propósito negocial e eram preparatórios a uma futura abertura de capital da recorrida, além de terem sido comunicados aos órgãos competentes e amplamente divulgadas, analisados por empresa de auditoria e juristas de renome;

5) não omitiu dados, informações ou procedimentos visando a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais;

6) antes de realizar as aludidas operações, que culminaram com o aproveitamento do ágio, contratou pareceres de renomados juristas, tais como Bulhões Pedreira e Ricardo Mariz de Oliveira, para analisar a reestruturação societária pretendida, o que denota que atuara como prudência, cautela e boa fé;

7) o procedimento adotado decorreu de interpretação de lei, o que não se pode confundir com atuação dolosa;

8) está claro que se precaveu de todas as formas possíveis para realizar as operações, tendo buscado a opinião de assessores externos para se conformar no campo da licitude.

Ao final, suplica que não se dê provimento ao Recurso Especial da União (Fazenda Nacional).

O contribuinte opôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados. Ciência da rejeição dos Embargos de Declaração no dia 17/08/2015, à efl. 3.092. Recurso Especial do contribuinte interposto no dia 01/09/2015, conforme efl. 3.094 Por meio de Despacho, deu-se seguimento ao Recurso Especial do contribuinte apenas quanto às matérias: 1) decadência; 2) glosa do ágio - efeito no IRPJ; 3) glosa do ágio - efeito na CSLL; 4) juros sobre a multa de ofício.

O contribuinte interpôs Agravo, rejeitado, ao final.

No Recurso Especial, o contribuinte alega:

1) quanto à decadência do lançamento do crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos, contados da data do lançamento de ofício, ainda que esses negócios ou atos tenham gerado repercussão em períodos-base subsequentes: com efeito, o acórdão recorrido entendeu pela inoccorrência da decadência no caso concreto, fundamentalmente sob a alegação de que a contagem do prazo deveria ter por referência a data do fato gerador da obrigação. No entanto, tal entendimento diverge daquele

que prevaleceu no acórdão nº 101-97.084, que reconheceu expressamente a decadência do lançamento do crédito tributário decorrente de negócio jurídico de assunção de dívida, que resultou em variações cambiais passivas em exercícios futuros. De acordo com o voto condutor do acórdão ofertado como paradigma, como as variações cambiais passivas são mera decorrência de operações realizadas há mais de cinco anos, o decurso do prazo decadencial impediu que tais operações fossem inquinadas de irregulares, porque inatingíveis pela revisão de ofício de que trata o artigo 149 do CTN, daí resultando que a Fiscalização não podia também inquirir de irregulares os efeitos da referida assunção de dívida;

2) quanto à dedutibilidade das despesas com amortização de ágio na apuração do lucro real: no acórdão nº 1301-001.224, deu-se provimento a Recurso Voluntário para reconhecer a dedutibilidade das despesas com amortização de ágio, gerado entre operações societárias envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico. Segundo o acórdão ofertado como paradigma, pela leitura dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, resta indubitável que não há na legislação *de* regência qualquer óbice ao ágio interno;

3) quanto à dedutibilidade das despesas com amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL: o acórdão recorrido concluiu em direção diametralmente oposta ao entendimento firmado nos acórdãos nº 1301-001.394 e 103-22.749, segundo as quais inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, sendo inaplicável ao presente caso o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995. Em outras palavras, não se admite, como fez o acórdão recorrido, que as regras de dedutibilidade para o IRPJ sejam aplicadas para a CSLL, pois inexistente previsão legal para tanto;

4) quanto à incidência de juros de mora sobre a multa proporcional: o acórdão ora refutado divergiu de diversos precedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, os quais entenderam pela ausência de previsão legal nesse sentido. Nessa linha, alude-se aos acórdãos nº 9101-00.722 e 02-03.133.

No mérito, a recorrente assinala que, no presente caso, não se está tratando de um ágio gerado artificialmente, por meio da constituição de uma "sociedade veículo" (que é uma mera "casca"), mas, sim, de sociedades que existiam anteriormente e que eram plenamente operacionais, com atividades efetivamente exercidas durante sua existência (não eram sociedades efêmeras). Tanto não é a hipótese dos autos (situação fática distinta) que a própria decisão da DRJ não adotou tais argumentos para justificar a manutenção das autuações fiscais, o que implicou, por consequência, a superação dessa questão também pelo acórdão recorrido. Por sua vez, tal fato também ocorreu com relação ao equivocado entendimento dado pela autoridade fiscal para manutenção das autuações fiscais com suposto fundamento em orientações emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Sobre o assunto, a decisão da DRJ reconheceu que a CVM entende terem sido observadas as formalidades jurídicas para fins societários nos casos de ágio gerado internamente, embora admita que este ágio interno exija outros requisitos materiais (como uma transação entre agentes independentes). No entanto, não se baseando estritamente nas normas da CVM para justificar as autuações fiscais, tais questões acabaram sendo superadas quando do julgamento do Recurso Voluntário interposto pela recorrente, conforme se depreende da decisão que rejeitou os embargos de declaração apresentados.

A recorre aduz, de mais a mais, que não seria possível deixar de reconhecer que, do ponto de vista normativo, nada impedia, à época, a apuração do ágio interno e seu

respectivo reconhecimento, desde que alicerçado em efetiva substancia econômica. Ocorre que, ao analisar o caso concreto, a Fiscalização concluiu, equivocadamente, que o ágio gerado seria inválido do ponto de vista societário, pois teria sido gerado (i) em uma operação na qual não houve pagamento; e (ii) realizada entre partes vinculadas. Como restou amplamente demonstrado nos presentes autos, tal não se sustenta frente ao que dispunha a legislação de regência.

No tocante à necessidade de pagamento, a recorrente menciona que cada negócio jurídico possui uma causa objetiva própria, que corresponde àquele intento prático econômico pretendido pelas partes, com previsão em lei. Nesse rumo, expõe certos negócios jurídicos que, em tese, poderiam ter sido utilizados para a realização do intento prático pretendido pelas partes no presente caso (causa objetiva), qual seja: a aquisição de participação societária, a valor de mercado, para posterior redução da complexidade da estrutura societária do grupo com o objetivo final de abertura de capital. A intenção, aqui, é explicar que cada um desses negócios jurídicos resulta de uma contraprestação distinta para a aquisição de participação societária que, nem sempre, refere-se a um efetivo pagamento (moeda corrente), como, por exemplo, o negócio jurídico de permuta; o negócio jurídico de subscrição de ações mediante a conferência de bens em integralização de capital; e, ainda, o negócio jurídico de incorporação de ações (análise da aquisição das ações no caso concreto).

Seguindo o raciocínio sustentado pela recorrente, o acórdão recorrido, ao analisar a questão da suposta necessidade de pagamento na operação de aquisição de participação societária, teria assentado o entendimento de que este, diferentemente do que consignado pela autoridade lançadora, não seria o cerne da questão, pois reconhece a existência de várias formas de aquisição de participação societária cujo custo não envolve necessariamente um pagamento em dinheiro. No entanto, conclui que os efeitos dessa decisão só seriam aceitos dentro de um contexto que não envolveria o valor patrimonial do investimento pelos próprios sócios. Nesses casos, seria indispensável a presença de um terceiro independente para fins de aproveitamento dos efeitos decorrentes dessa operação societária. A recorrente salienta, entretanto, que o entendimento acima consignado não tem amparo na legislação vigente à época dos fatos, seja perante o Direito Contábil Societário, seja perante o Direito Contábil Fiscal/Tributário. Por essa perspectiva, as operações societárias no caso concreto foram realizadas de forma legítima, sem abuso ou vícios que pudessem desnaturar os efeitos dela decorrentes. Portanto, em conformidade com a legislação vigente, o ágio gerado em razão do desdobramento do custo da aquisição dessa participação societária deverá ser aceito, ainda que não tenha havido a figura de um terceiro independente, como equivocadamente sugerido pelo acórdão recorrido.

Segundo a recorrente, a natureza jurídica da incorporação de ações aproxima-se muito do aumento de capital social cuja integralização é feita com a conferência das ações da sociedade que se torna uma subsidiária integral. Ou seja, a incorporação de ações é uma operação que não corresponde a uma incorporação de sociedade, mais se assemelhando a um aumento de capital com bens (no caso, ações), apesar de resguardar algumas diferenças em relação a este instituto. Nesse seguir, pode-se definir a causa objetiva do negócio jurídico de incorporação de ações como sendo a incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira, para convertê-la em subsidiária integral. A incorporadora terá, como contraprestação, a entrega de ações que couberem aos titulares das ações incorporadas. Contudo, deve estar claro que, na incorporação de ações, de fato, não há pagamento, como já reconhecido pelo próprio acórdão recorrido, posto que se refere a uma contraprestação do negócio jurídico de venda e compra. Nesse caso, o custo de aquisição das

ações incorporadas corresponde ao valor das ações da incorporadora que serão recebidas pelos titulares das ações incorporadas, desde que tal valor esteja suportado por laudo de avaliação, conforme se depreende dos §§ 1º e 3º do artigo 252 da Lei das S/A. Por conseguinte, no presente caso, o custo de aquisição das ações adquiridas pela sociedade incorporadora (Natura Participações) corresponde ao valor do seu capital aumentado e entregue aos antigos acionistas da sociedade cujas ações foram incorporadas (Natura Empreendimentos).

A recorrente ressalta que a existência de partes relacionadas não altera em nada a natureza jurídica das operações realizadas, no presente caso, como equivocadamente entendeu o acórdão recorrido. Na verdade, a vinculação entre as partes é pressuposto para a ocorrência das operações, situação esta não vedada pela legislação de regência.

A recorrente também destaca que a legislação tributária não trazia, e nem traz, qualquer restrição à apuração de um ágio e sua correspondente amortização, por consequência de uma operação de incorporação de ações. Aliás, nesse sentido, enfatiza que a Medida Provisória nº 627/2013 (editada após as operações realizadas no caso concreto) por meio de seu artigo 21, § 1º, inciso III, buscou, de fato, vedar o aproveitamento de ágio apurado com fundamento em rentabilidade futura, decorrente de participação societária extinta em decorrência da incorporação, fusão ou cisão, quando o ágio fosse apurado em operação de substituição de ações ou quotas de participação societária. Todavia, ao ser convertida na Lei nº 12.973/2014, essa vedação não foi levada a efeito por meio do artigo 22, sendo suprimida referida menção do texto da lei. Tal situação só confirma que o ágio apurado em decorrência de incorporação de ações nunca foi vedado perante o ordenamento jurídico, seja à época dos fatos, seja na legislação vigente.

Alfim, requer se conheça do presente Recurso Especial, provendo-o, ao cabo.

Despacho de Encaminhamento à PGFN no dia 09/08/2016, à efl. 3.618. Contrarrazões apresentadas no dia 17/08/2016, conforme efl. 3.646. Nessa oportunidade, alega o seguinte:

1) em relação à decadência do lançamento do crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos, contados da data do lançamento de ofício, ainda que esses negócios ou atos tenham gerado repercussão em períodos-base subsequentes: o que se examinou no presente caso foram as deduções de despesas da amortização de ágio (que foram glosadas, porquanto desnecessárias) e não, propriamente, a operação que gerou o ágio no ano 2000 (Natura Participações S/A incorporando ações da Natura Empreendimentos S/A, com a posterior dedução do respectivo ágio pela recorrente, imediatamente após incorporá-las).

Em julgado proferido em 06/07/2010, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF julgou processo referente à mesma contribuinte (acórdão 1202-00.335), ora recorrente, no qual se debateu assunto muito semelhante ao dos autos. Naquela ocasião, a recorrente alegou que a Fiscalização não poderia examinar os atos societários que originaram o ágio cujas amortizações ocorreram em momento subsequente. Todavia, a Turma, por unanimidade de votos, rejeitou a alegação de decadência, no particular.

De acordo com a PGFN, a autoridade fiscal pode, sim, emitir juízo de valor em relação ao negócio jurídico pretérito, interpretando os atos que formaram o ágio, consequentes da incorporação das ações da Natura Empreendimentos S/A pela Natura Participações S/A. Além disso, ela pode também se debruçar sobre o efeito fiscal das operações

societárias adotadas pelo sujeito passivo, sem qualquer óbice pela decadência, avaliando a dedução (indevida) do ágio como despesa (desnecessária).

Nesse quadrante, considerando-se o fato gerador mais remoto, ocorrido em 31/12/2004, e a ciência dos autos de infrações de IRPJ e CSLL em 30/06/2009, não há que se cogitar de fluência do lapso decadencial, visto que realizados os lançamentos dentro do interregno de 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte (01/01/2006) àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (01/01/2005);

2) quanto à dedutibilidade das despesas com amortização de ágio na apuração do lucro real: não obstante as ações da contribuinte visarem à reorganização societária das empresas em busca de futura abertura de capital no ano 2004, a criação de ágio artificial para posterior redução da base de cálculo de IRPJ e CSLL pela empresa resultante da reorganização exorbitou desse propósito negocial. Ou seja, a criação de um ágio fictício, que não apresenta qualquer propósito negocial e substrato econômico a justificar a sua existência, obsta a dedução da despesa com sua amortização, nos termos previstos pela legislação tributária.

Em que pese o valor de aquisição ter se pautado na rentabilidade futura da Natura Empreendimentos S/A, o intuito da Natura Participações S/A não era auferir essa rentabilidade, mas sim aguardar a superveniente incorporação pela recorrente e deduzir a sua amortização na apuração do lucro real. Se não fosse a vantagem tributária gerada pela operação, bastaria a Natura Cosméticos S/A incorporar diretamente a Natura Participações S/A antes desta ter incorporado as ações da Natura Empreendimentos S/A (e a gerado o dissimulado ágio).

Com a incorporação das ações da Natura Empreendimentos S/A pela Natura Participações S/A, o investimento que deu origem ao ágio não refletiu nenhum gasto efetuado por esta (adquirente do investimento) e nenhum ganho auferido por aquela (cedente das ações). Mesmo tendo havido *no papel* a aquisição do investimento que deu origem ao ágio, não houve circulação de nenhuma espécie de riqueza que justificasse a sua existência.

Tanto a Natura Empreendimentos S/A como a Natura Participações S/A eram comandadas por cinco sócios com quase que a totalidade do capital votante: 100% dos sócios com capital votante na Natura Participações S/A tinham também 96,53% do capital votante da Natura Empreendimentos S/A. Representando ambas, assim, o interesse dos mesmos sujeitos, a incorporação das ações da Natura Empreendimentos S/A pela Natura Participações S/A com a cobrança de ágio se revestiu em verdadeiro negócio consigo mesmo. Ora, tendo os mesmos sujeitos ocupado indiretamente as posições de adquirente e cedente, sem a intervenção de qualquer terceiro, não há que se cogitar que essa operação proporcionou alguma variação patrimonial aos seus participantes. Não houve dispêndio de qualquer espécie de recurso e tampouco racionalidade econômica na operação, a não ser engendrar uma economia fiscal decorrente da minoração da base de cálculo dos tributos ora lançados.

Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, somente é amortizável na apuração da conta de resultado de uma empresa o ágio efetivamente decorrente da aquisição de uma pessoa jurídica por outra, por incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio. O caso dos presentes autos não se submete a essa norma, uma vez que o ágio absorvido pela incorporadora não existia, pois fora criado somente de forma artificial. Materialmente, ele nunca existiu. Ora, se nunca houve ágio decorrente da aquisição de investimento (segundo o artigo 385 do RIR/99), não há que se falar em sua amortização no resultado da empresa que o absorveu por incorporação;

3) quanto à dedutibilidade das despesas com amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSL: a operação entabulada pela recorrente, com pessoas jurídicas do Grupo Natura, gerou ágio não dedutível do lucro, à luz da Lei 9.532/1997. Entretanto, o fundamento legal por ela invocado para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com esteio nas despesas com ágio, não pode ser acolhido, por todos os motivos acima expostos, de tal modo que o lucro foi recalculado sem a referida dedução. Assim, na ausência de norma que excepcione a incidência da CSLL (tributo reflexo do IPRJ), aplica-se a disposição constante do artigo 57 da Lei n.º 8.981/1995.

Dessa maneira, não há como prosperar alegação de ausência de fundamento para exigência da contribuição, tendo em vista a existência de previsão normativa, no que tange à apuração da CSLL, de idênticas hipóteses e requisitos de dedutibilidade de ágio, em relação aos previstos para o IRPJ.

4) juros de mora sobre a multa de ofício proporcional: o artigo 161 do CTN não é autorizativo, mas de feição impositiva. O dispositivo não autoriza a cobrança de juros de mora, mas a impõe, sempre que o crédito for pago após o vencimento. Seu § 1º, inclusive, para não possibilitar a falta de juros de mora por ausência de lei específica, tem regra para suprir eventual omissão, determinando que os juros serão de 1%, salvo se a lei dispuser de forma diferente.

Ademais, também em função do disposto nos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/1996, não há dúvida acerca da obrigatoriedade da atualização monetária dos créditos tributários devidos pelos sujeitos passivos, entre eles, a multa de lançamento de ofício.

Ante o exposto, requer a União seja negado provimento ao Recurso Especial manejado pelo contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma *a quo*, nos quesitos objeto da presente insurgência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo. Todavia, impõe-se apreciar a admissibilidade do apelo também por outras perspectivas, dentre as quais a inexistência de vedação ao conhecimento, à luz da disciplina instituída pelo Regimento Interno do CARF (RICARF).

O apelo do contribuinte a esta instância especial foi interposto no dia 01/09/2015, já na vigência do RICARF ora em vigor, aprovado pelo Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Assim, nos termos do § 3º do artigo 67 do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Por esse prisma, não se pode admitir o Recurso Especial quanto ao tema "decadência do lançamento do crédito tributário oriundo de negócio jurídico ou ato praticado há mais de cinco anos, contados da data do lançamento de ofício, ainda que esses negócios ou atos tenham gerado repercussão em períodos-base subsequentes", por contrariar a Súmula CARF nº 116, *verbis*:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

A partir da ementa do acórdão recorrido, abaixo reproduzida, pode-se constatar que o aresto está alinhado com o entendimento que se consolidou na jurisprudência administrativa, no seio da citada Súmula CARF nº 116:

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

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

Por outra vertente, também não se pode conhecer do apelo do contribuinte em relação à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, por conflitar com a Súmula CARF nº 108, assim redigida:

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

Quanto aos temas restantes, adotando as razões consignadas no Despacho de Admissibilidade, conheço do Recurso Especial do contribuinte.

De início, a questão alusiva à dedutibilidade do ágio na apuração do lucro real.

Reproduzo o seguinte trecho do relatório da autoridade julgadora de primeira instância, que bem reflete os fatos:

"As Autoridades Fiscais consideraram indedutíveis despesas de amortização de ágio, uma vez que elas não seriam necessárias ou incorridas, com fundamento nos fatos descritos no "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 1404/1442, reproduzidos, em síntese, a seguir:

a. Em 27 de dezembro de 2000, a Natura Empreendimentos S.A. (CNPJ nº 00.231.819/0001-60) tornou-se subsidiária integral da Natura Participações S.A. (CNPJ nº 02.356.283/0001-34), que incorporou as ações daquela, avaliadas economicamente, segundo um potencial de lucratividade futura (metodologia de fluxo de caixa futuro descontado), de forma que passou a figurar no ativo da Natura Participações S.A., no final de 2000, um ágio de R\$ 1.019.041.518,79;

b. Na data da incorporação das ações, os cinco sócios detentores de 100% do capital votante da Natura Participações S/A detinham também 96,53% do capital votante da Natura Empreendimentos S/A, sendo que o ágio originado daquela avaliação foi, do ponto de vista econômico, um ágio gerado por meio de uma transação dos acionistas com eles próprios;

c. Na Natura Participações, o lançamento contábil da operação de incorporação das ações, realizado em 31/12/2000, foi a débito de uma conta de investimentos (R\$ 58.166.481,21), referente ao patrimônio líquido da Natura Empreendimentos, a débito de uma conta de ágio (R\$ 1.019.041.518,79) e a crédito de capital social (R\$ 1.077.208.000,00) que saltou de R\$ 10.000,00 para R\$ 1.077.218.000,00, não ocorrendo qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio das ações incorporadas;

d. Em 29 de março de 2004, a fiscalizada Natura Cosméticos S.A. incorporou sucessivamente a Natura Empreendimentos S.A. e a Natura Participações S.A., passando a amortizar tributariamente o ágio gerado internamente ao grupo Natura, sendo que, para esta operação, o ágio foi avaliado e reconhecido contabilmente por R\$ 1.028.040.605,94 diferentemente daquele momento inicial em que o ágio fora avaliado por R\$ 1.019.041.518,79;

e. Antes da incorporação de suas ações pela Natura Cosméticos S.A., a Natura Participações S/A, em 31/01/2004, constituiu uma provisão de valor igual ao do ágio de R\$ 1.028.040.605,94, para preservação do fluxo de dividendos futuros, contabilizada a débito de uma despesa não operacional, o que contribuiu com a quase totalidade do prejuízo contábil apresentado pela empresa naquele período; a Natura Participações S/A adicionou essa provisão nas apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, demonstradas na DIPJ (evento especial) entregue em 2004 em razão da sua incorporação pela Natura Cosméticos S/A.

f. Assim, a Natura Cosméticos S/A incorporou o ágio (conta devedora) e a provisão (conta credora), ambos de igual montante, que estavam contabilizados na Natura Participações S/A, sendo que no correspondente documento de protocolo e justificação de incorporação mencionava que o ágio gerado internamente seria amortizado, o que efetivamente sucedeu já no ano-calendário de 2004;

g. O ágio interno, sem a validação de terceiros independentes, já foi condenado pela CVM, mediante o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007 e, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC-04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e da Resolução nº 1.110/07, do Conselho Federal de Contabilidade, o ágio gerado internamente com base em rentabilidade futura não se qualifica como um ativo. Neste sentido, também já opinou o Prof. Eliseu Martins, em artigo apresentado e publicado em congresso realizado em 2004 na USP;

h. Ainda que a fiscalizada tenha afirmado ter adotado as Instruções CVM nº 319/99 e CVM nº 349/2001, o tratamento contábil determinado pela autarquia nos casos de ágio interno é de que ele seja totalmente baixado do ativo da incorporadora, não por uma prerrogativa da empresa - que poderia julgar que o ativo fiscal diferido não apresentaria os pressupostos para ser reconhecido, caso em que poderia realizar um provisionamento integralmente redutor do ágio -, mas porque a CVM não admite o reconhecimento de ágio

interno, como expressamente consignado no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007;

i. A partir de março de 2004, a Natura Cosméticos inicia a amortização extracontábil do ágio gerado internamente: a despesa de amortização do ágio é neutralizada pela receita de reversão da provisão para preservação do fluxo de dividendos, mas essa reversão (receita) é excluída no Lalur, de forma que, ao final, tem-se que a despesa de amortização é integralmente deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos seguintes montantes:

Ano-calendário	Despesa anual de amortização	Folha do processo
2004	122.385.786,40	248
2005	146.862.943,68	249
2006	146.862.943,68	250
2007	146.862.943,68	251
	562.974.617,44	

j. Tendo-se que, de 2004 a 2007, a despesa de amortização total do ágio interno foi de R\$ 562.974.617,44, o fluxo de caixa da Natura Cosméticos S/A seria o seguinte:

Fluxo de Caixa (anos: 2004 a 2007):

Pagamento do ágio: R\$ 0

Benefício fiscal da amortização do ágio:

(34% X \$562.974.617,44) R\$191.411.369,91

RECEBIMENTO líquido: R\$ 191.411.369,91

k. A fiscalizada recebe um subsídio tributário por fazer uma operação sem propósito comercial que, levando-se em conta os anos de 2004 a 2007, foi de R\$ 191.411.369,91 (34% do total de amortizações deduzidas), constituindo-se em um prêmio pago por toda a sociedade brasileira, que abriria mão de tributos em favor de sócios que criaram artificialmente um ativo, com o objetivo puro e simples de reduzir indevidamente tributos;

l. Diferentemente do registrado em sua contabilidade, a fiscalizada optou por não declarar nas Dipj's as despesas de amortização do ágio nem as reversões da provisão para preservar o fluxo de dividendos, tendo efetuado, contudo, a exclusão da reversão da provisão no Lalur, causando, ao final, uma redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, provocada pela despesa de amortização do ágio interno;

m. A despesa de amortização de ágio interno não se enquadra no conceito de despesa necessária, por três razões: primeiramente, ela não foi paga ou incorrida; em segundo lugar, se o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura é o reconhecimento contábil, hoje, no ativo da investidora, dos lucros futuros da investida, a boa técnica contábil permite

duas possibilidades, mutuamente excludentes, para registro desses lucros: (a) ou por equivalência patrimonial, por meio da qual a investidora traz para o seu ativo os lucros da investida à medida que eles ocorram, sem nada pagar por eles; ou (b) a investidora paga, numa operação entre partes independentes, pelos lucros futuros da investida e começa a amortizá-los à medida que eles ocorrerem. No entanto, a Natura Participações juntou indevidamente as duas alternativas: não pagou pelos lucros futuros da Natura Empreendimentos, mas registrou o ágio interno, transferido para a fiscalizada, que passou a amortizá-lo; como terceira razão, nenhuma das motivações apresentadas no documento "Justificação e Protocolo de Incorporação de Ações da Natura Empreendimentos S.A. pela Natura Participações S.A." necessitaria da reavaliação das ações da Natura Empreendimentos para ser implementada;

n. Em essência, a exclusão da reversão da provisão para preservação do fluxo futuro de dividendos no Lalur gerou uma redução imprópria da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, provocando o mesmo efeito que a dedutibilidade da despesa de amortização do ágio que, neste caso, é indevida;

o. Não houve aplicação de capital e nem custo de aquisição do ágio interno, não se incluindo na hipótese descrita na norma autorizadora da dedutibilidade de sua amortização para fins tributários;

Assim apresentadas as circunstâncias relevantes ao julgamento, importa considerar que a legislação tributária não admite a dedutibilidade do ágio amortizado, a não ser quando da alienação de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (artigo 426 do RIR/99), ou nos termos estipulados pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

“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: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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 subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

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

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

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

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

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”

Depreende-se dos aludidos dispositivos que a dedutibilidade do ágio amortizado, no cômputo do lucro real, fundado em expectativa de rentabilidade futura, requer que se confirme a confusão patrimonial entre investida e investidora. E mais: os dispositivos precedentemente indicados formulam que a dedutibilidade do ágio amortizado deve decorrer de **sacrifício patrimonial** da pessoa jurídica incorporada ou da pessoa jurídica incorporadora. Tal conclusão provém do *caput* do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ao endereçar a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à reivindicação de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido **adquirida** com esse ágio pela incorporadora. Impende observar que tal artigo se refere ao ágio previsto no artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, e este dispositivo trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da **aquisição**.

Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa

jurídica incorporadora **adquirir** a participação societária na incorporada com o antedito sobrepreço.

No caso concreto, como já ressaltado, Natura Empreendimentos S/A tornou-se subsidiária integral de Natura Participações S/A, que incorporou as ações daquela, avaliadas economicamente, segundo um potencial de lucratividade futura (metodologia de fluxo de caixa futuro descontado), de forma que passou a figurar no ativo da Natura Participações S/A, no final de 2000, um ágio de R\$ 1.019.041.518,79. Na data da incorporação das ações, os cinco sócios detentores de 100% do capital votante de Natura Participações S/A detinham também 96,53% do capital votante de Natura Empreendimentos S/A. Assim, é indubitável que o ágio originado daquela avaliação foi gerado por meio de uma transação dos acionistas com eles próprios.

Em 29 de março de 2004, a fiscalizada Natura Cosméticos S/A incorporou sucessivamente Natura Empreendimentos S/A e Natura Participações S/A, passando a amortizar o ágio gerado internamente ao grupo Natura, sendo que, para esta operação, o ágio foi avaliado e reconhecido contabilmente por R\$ 1.028.040.605,94, diferentemente daquele momento inicial em que o ágio fora avaliado por R\$ 1.019.041.518,79.

Conforme a diretriz emanada do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, ainda que *“as operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, **única e exclusivamente**, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível. Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.”*

Na verdade, esse ágio não tem fundamento em qualquer fato econômico. Como se afiançou em linhas precedentes, o ágio amortizado que restou deduzido na apuração do lucro real, contabilizado por Natura Participações S/A ao incorporar as ações de Natura Empreendimentos, é um ágio intragrupo, sem substância econômica.

Com razão a recorrente, quando menciona que o ágio deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um negócio comutativo, em que as partes contratantes sejam interdependentes entre si e ocupem posições opostas. Nessas circunstâncias, se, em um negócio, o alienante pede pelo seu bem ou direito determinado sobrepreço, essa *mais valia* a ser paga pelo adquirente deve estar justificada pela expectativa de algum ganho.

Não se pode admitir que um grupo de capitalistas atribuam uma *mais valia* na casa dos bilhões de reais a seus próprios ativos, sem investir um centavo para tanto, e, em seguida, deduzam essa mesma *mais valia* artificializada, como se custo efetivo fosse, na apuração do imposto de renda.

O que se verifica no caso *sub examine* é a completa ausência de propósito negocial, assim entendido como carência de razão negocial justificadora da aquisição do investimento por valor superior àquele que fora anteriormente pago pelo alienante.

Nesse cenário, cumpre negar provimento ao apelo do contribuinte.

No tópico seguinte, a questão relativa à dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL.

No tocante à acusação de infração à legislação da CSLL, cabe salientar, antes de tudo, que o ágio pago com lastro em rentabilidade futura deve ser contabilmente amortizado ao longo do tempo, conforme orienta o *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* da FIPECAFI¹:

"11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

[...]

c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

[...]

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

a) CONTABILIZAÇÃO

V Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio **pago por expectativa de lucros futuros** da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa **adquirida**. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se **pagou o ágio** não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente). (...)" (grifei)

Portanto, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, na aquisição de investimento, é despesa amortizável; como tal, está sujeita à norma veiculada pelo artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995:

¹ Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FEA/USP), 7a Edição.

"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Isso porque, como é cediço, as ações são bens móveis, conforme previsão do artigo 82 do vigente Código Civil. Nesses termos, o ágio pago sob a justificativa de rentabilidade futura, na aquisição de ações, constitui gasto que deve ser amortizado, como despesa, dentro do período pelo qual se pagou por lucros futuros. Nesse cenário, tal despesa de amortização não pode afetar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do já mencionado artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995.

Ademais, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do *caput* do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

Seja como for, o ágio interno, formado de um acordo dos sócios com eles mesmos, não pode gerar qualquer efeito tributário. Seria um absurdo admitir o contrário.

Em face do exposto, nego provimento ao apelo do contribuinte, quanto à dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL.

No próximo passo, o Recurso Especial da PGFN.

De início, a tempestividade, questionada pelo contribuinte.

Segundo a PGFN, seu apelo a esta instância foi interposto no dia 12/03/2013, conforme efls. 3.656/3.658. Já a contribuinte defende que o Recurso Especial fazendário deu entrada na repartição no dia 25/03/2013, fora do prazo, por conseguinte, a teor do que sustenta à efl.

"De acordo com a petição apresentada pela União, o seu Recurso Especial seria tempestivo, na medida em que, a contar da data em que a d. Procuradoria foi pessoalmente intimada, em **27 de fevereiro de 2013**, o *termo final* para interposição do recurso seria o dia **14 de março de 2013**, sendo que o mesmo teria sido recebido pelo E. CARF em **12 de março de 2013** (dois dias antes do prazo fatal). Assim, segundo a União:

[...]

Ocorre que, tal como a contribuinte demonstrou em suas *contrarrazões* ao Recurso Especial da União, esse argumento trazido pela petição de fls. 3.656/3/657 **não merece prosperar**. Isso porque, o presente processo administrativo, no tempo em que o Recurso Especial foi apresentado, tramitava de **forma física**, sendo que a

Processo nº 16561.000059/2009-29
Acórdão n.º 9101-003.885

CSRF-T1
Fl. 3.713

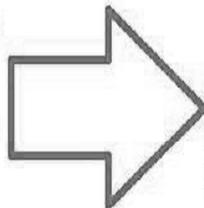
sua digitalização somente ocorreu em janeiro de 2015 (o recurso foi apresentado em 2013). Neste período os processos físicos tramitavam entre o E. CARF e a PGFN por meio de **Relações de Movimentação - "RM"**, cujo registro era feito pelo sistema digital do COMPROT e *e-processo*. À época, as telas do referido sistema (**RM**) eram impressas e anexadas aos autos, sendo devidamente carimbadas e assinadas pelos respectivos servidores quando do envio e recebimento dos autos, em cada um dos órgãos em que tramitavam (CARF e PGFN).

Assim, no caso específico dos presentes autos, para que fosse dada ciência do acórdão recorrido para PGFN, bem como para que a d. Procuradora pudesse assinar o *Termo de Intimação* às fls. 2.565 diretamente nos autos físicos, ou seja, na **remessa dos autos deste E. CARF para a PGFN**, foi emitida a "RM" (**RM nº 11270**) indicando detalhadamente o *órgão de origem* (CARF), bem como o *órgão de destino* (PGFN). Referida "RM", constante às fls. **2.567** dos autos, teve como *data de movimentação* registrada no sistema pelo CARF (emitente da RM) a data de 25 de janeiro de 2013, porém o **efetivo recebimento do processo físico pela PGFN somente ocorreu em 29 de janeiro de 2013**, quando a "RM" foi efetivamente **confirmada, carimbada e assinada** pelo servidor da PGFN (**Emerson Ovidio de Sousa**). Vejamos:

MINISTERIO DA FAZENDA			2567 P
SISTEMA COMUNICACAO E PROTOCOLO - COMPROT			
RELACAO DE MOVIMENTACAO - RM			
			Nº RELACAO: 11270
			DATA MOV.: 25/01/2013
			() Malote () R. Postal: _____
ORGAO ORIGEM : 01.15169-0 CARF-MF-DF			
ORGAO DESTINO : 01.37491-5 PGFN-COCAT-DF			
RESPONSAVEL PELA EMISSAO	MATRICULA/CPF	ASSINATURA	
CARLOS ALBERTO	151.448.361-00		

Nº PROCESSO	SEQ.	VOLUME	PROC. JUNTADO
16561.000059/2009-29	0015	0013	

**Carimbo de recebimento
dos autos físicos na
PGFN e identificação do
servidor responsável**

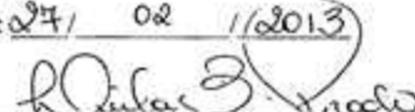
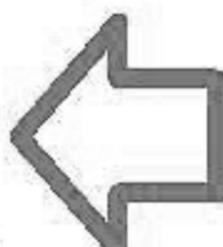


29-01-13
Emerson Ovidio de Souza
CPF: 020.542.611-57


Destaque-se, por oportuno, que o **correto procedimento de remessa dos autos do CARF para a PGFN**, cuja respectiva RM foi devidamente assinada e carimbada naquele órgão (fls. 2.567), comprova que a d. Procuradoria **reconhece e concorda com a necessidade desse procedimento**, tanto que sua ciência pessoal, nos termos da lei, só ocorreu nos presentes autos, depois de devidamente ser registrada a referida entrada do processo físico naquele órgão.

Ora, tanto esse procedimento deve ser rigorosamente respeitado que, caso não houvesse a ciência pessoal (como de fato houve no caso concreto), o prazo estabelecido no § 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72 (ciência presumida), teria início justamente quando do recebimento da RM pela PGFN. Assim, seja para comprovação da entrega dos autos na PGFN, seja para comprovação do retorno dos autos ao CARF (tempestividade do recurso), a “RM” devidamente assinada e carimbada é prova indispensável para fins de contagem do termo inicial e final das manifestações da PGFN, conforme, inclusive, reconhecido no caso Santander, o qual mais adiante será abordado.

E, seguindo esse correto procedimento, reconhecido, inclusive pela própria PGFN, no caso concreto, após recebido os autos em 29/01/2013, os mesmos autos físicos foram remetidos internamente para o d. Procurador da Fazenda Nacional, para que lhe fosse dada ciência pessoal do julgamento e iniciasse o seu prazo para recurso, nos termos do que determinava o artigo 68, do Anexo II, do então vigente Regimento Interno desse E. CARF. Neste sentido, anexo aos autos está o **Termo de Intimação de fls. 2.565**, que foi **carimbado e assinado** pela d. Procuradora Leila Barreiros Prado, em **27 de fevereiro de 2013**, data em que se iniciou a contagem do prazo para interposição de Recurso Especial da União. Apenas para ênfase, segue abaixo a reprodução do referido termo de intimação:

TERMO DE INTIMAÇÃO	
Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.	
Brasília-DF, 17 de janeiro de 2013	
 Maristela de Sousa Rodrigues - Secretária da Câmara	
Ciência Data: 27 / 02 / 2013  Nome: Procurador(a) da Fazenda Nacional Leila Barreiros Prado Procuradora da Fazenda Nacional Encaminhamento da PFN	
Carimbo e assinatura da Procuradora Fazenda Nacional	

Após a intimação da União, uma vez elaborado o seu Recurso Especial, o processo foi novamente remetido para este E. CARF para processamento da insurgência fiscal. Tal como na remessa, no **retorno dos autos da PGFN para este**

Processo nº 16561.000059/2009-29
Acórdão n.º 9101-003.885

CSRF-T1
Fl. 3.715

E. CARF foi emitida uma nova “RM” (RM nº 11470) indicando detalhadamente o *órgão de origem* (PGFN), bem como o *órgão de destino* (CARF). Essa nova “RM”, constante às **fls. 2.568** dos autos, teve como *data de movimentação* registrada no sistema pela PGFN (emitente da RM) a data de 12 de março de 2013, porém o **efetivo recebimento do processo físico** neste E. CARF somente ocorreu em **25 de março de 2013**, quando a “RM” foi **confirmada, carimbada e assinada** pela servidora do CARF (**Maristela de Souza Rodrigues**):

MINISTERIO DA FAZENDA
SISTEMA COMUNICACAO E PROTOCOLO - COMPROT
RELACAO DE MOVIMENTACAO - RM

Nº 11470
RELACAO: 11470
DATA 12/03/2013
MOV: 12/03/2013



() Malote () R. Postal: _____

ORGAO ORIGEM : 01.37491-5 PGFN-COCAT-DF
ORGAO DESTINO : 01.15169-0 CARF-MF-DF

RESPONSAVEL PELA EMISSAO MATRICULA/CPF
ROGERIO MARCOS 001.115.441-14

ASSINATURA

Nº PROCESSO	SEQ.	VOLUME	PROC. JUNTADO
16561.000059/2009-29	0016	0013	

Carimbo e assinatura de recebimento dos autos físicos no CARF



1º João Jac

RESPONSAVEL PELA RECEPCAO MATRICULA/CPF
Maristela de Souza Rodrigues
Chefe de Equipe da 4ª Câmara/1ª Seção
CARF/MF

DATA RECEBIMENTO: 25/03/2013 CARIMBO:

ASSINATURA *Recebi nessa data*
25/03/2013
Maristela de Souza Rodrigues
Chefe de Equipe da 4ª Câmara/1ª Seção
CARF/MF

Não obstante, após o efetivo recebimento físico do processo pelo CARF, assinatura e carimbo da “RM” pela servidora responsável (**Maristela de Souza Rodrigues**), essa mesma servidora efetivamente recebeu o Recurso Especial da União para consequente processamento. No caso, a mesma servidora que recebeu os autos físicos no CARF, assinou e carimbou a “RM”, também assinou o recebimento

do recurso na Câmara, fato que somente ocorreu em **25 de março de 2013**. Assim, o recebimento do processo físico no CARF **somente ocorreu com a efetiva assinatura da “RM”** e posterior recebimento do Recurso Especial pela 4ª Câmara da 1ª Seção deste CARF, o que, repita-se, aconteceu em **25 de março de 2013**, como se pode verificar:



A UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), por intermédio de sua Procuradora infra-assinada, vem, com fulcro no artigo 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, interpor, tempestivamente, o presente **RECURSO ESPECIAL** em face do v. acórdão exarado pela 2ª Turma Ordinária desta c. Câmara, devendo tal apelo ser conhecido e provido, nos termos que seguem.

Ora i. Conselheiros, considerando as formalidades necessárias acima e a **prova irrefutável** constante nos autos acerca do efetivo recebimento do processo físico pelo CARF em **25 de março de 2013 (RM assinada e carimbada por servidora do CARF)**, é que a contribuinte sustenta a **intempestividade do Recurso Especial da União**, considerando que o *termo final* para apresentação deste recurso já havia se esgotado em **14 de março de 2013**. Em outras palavras, perante o Órgão do CARF, a servidora devidamente identificada registrou a devolução dos autos pela PGFN através do correto procedimento previsto à época, qual seja, através da RM assinada e carimbada, cuja data ocorreu **11 (onze) dias depois do prazo fatal**.

Destaque-se i. Conselheiros que não há nos autos, antes da assinatura da “RM”, qualquer evidência de que o processo físico tenha sido recebido pelo CARF, por qualquer outro servidor, dentro do prazo fatal para protocolo do Recurso Especial da Fazenda. Mas, por meio da petição de fls. 3.656/3.657, a d. Procuradoria apresenta cópia da contrafé de seu recurso, com a mera identificação de um nome **(sem carimbo do órgão receptor (CARF), número (matrícula) de identificação funcional ou qualquer outra formalidade)** de uma servidora chamada “Fátima”. Ou seja, aduz a d. Procuradoria que a contrafé apresentada com a informação em manuscrito “*Recebi em 12/03/13*” e “*Fátima*”, demonstraria a tempestividade do seu recurso, já que supostamente recebido **dois dias antes do prazo fatal**. Senão para ênfase, segue abaixo reprodução da contrafé trazida pela União:

Processo nº 16561.000059/2009-29
Acórdão n.º 9101-003.885

CSRF-T1
Fl. 3.717

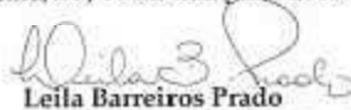
Processo: 16561.000059/2009-29
Recorrente: UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Recorrido: NATURA COSMÉTICOS S/A.

COF.

A UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), por intermédio de sua Procuradora infra-assinada, vem, com fulcro no artigo 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, interpor, tempestivamente, o presente RECURSO ESPECIAL em face do v. acórdão exarado pela 2ª Turma Ordinária desta c. Câmara, devendo tal apelo ser conhecido e provido, nos termos que seguem.

Nestes termos,
Pede deferimento.

Brasília/DF, 11 de março de 2013.


Leila Barreiros Prado

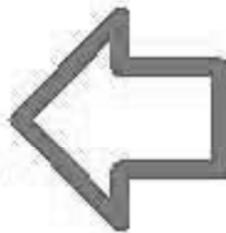
Procuradora da Fazenda Nacional

Recebi em 12/03/13

(de 1 página(s)) confirmada digitalmente.

via Simplex

Fátima



Assinatura da
"Fátima"
supostamente
recebendo o
recurso fiscal

Entretanto, diferentemente do que afirma a petição de fls. 3.656/3.657 da d. Procuradoria, referido documento não comprova nada!! **A simples identificação de um nome qualquer, no caso, "Fátima" (mas poderia ser Maria, Ana etc.), desprovido de qualquer outra informação que ateste que essa pessoa seja uma efetiva servidora do CARF, não tem o condão de atestar a tempestividade de qualquer petição apresentada nos autos, tampouco de um Recurso Especial, i. Conselheiros.** Por se tratar de processo físico, a tempestividade sempre deve ser atestada pelo efetivo recebimento dos autos no CARF, a qual é comprovada pela confirmação, impressão, carimbo e assinatura do servidor do CARF na respectiva "RM", **exatamente como há nos presentes autos, às fls. 2.568.**

[...]

Apenas para ênfase, nos autos do Processo Administrativo nº 16561.000.222/2008-72 (caso “Santander”) foi requerida uma nota técnica da *Coordenação de Gestão do Acervo de Processo* (CEGAP) - **Nota Técnica nº 01/CEGAP/CARF/MF**, a qual descreveu de forma pormenorizada como as movimentações deveriam ocorrer por meio de “RM” para os processos físicos. Essa nota técnica mostra-se muito esclarecedora e serve para reforçar a lisura no registro da movimentação do processo entre o CARF e a PGFN no caso concreto. Vejamos os principais trechos desse documento (**fls. 15 do Acórdão nº 9101-002.814**):

[...]

Como se pode verificar, tal como descreveu a própria CEGAP, o mesmo os processos em papel tinham sua movimentação registrada no sistema do *eprocesso* e no COMPROT. Contudo, mesmo que controlado pelo sistema eletrônico, o processo físico **sempre era acompanhado por uma “RM”**, onde constava data de envio, o órgão de origem e de destino e indicação dos processos. Além disso, a “RM” era emitida pelo órgão de origem, em **duas vias**. Ao ser recepcionado o processo em papel, o setor que o recebia conferia os autos, confirmava a “RM” no sistema do *eprocesso* por meio de certificado eletrônico, **carimbava e assinava uma das vias e anexava aos autos físicos**. Por outro lado, a outra via ficava com o órgão de origem, que atualizava os seus controles de saída e utilizava a “RM” que recebia como efetiva prova de recebimento do processo pelo órgão de destino.”

Assim postos os fatos e os argumentos da recorrida, curvo-me à disciplina dos §§ 8º e 9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, incluídos pela Lei nº 11.357/2007, *verbis*:

"Art. 23

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação.(Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)"

De acordo com o § 8º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, considerando que o acórdão recorrido foi formalizado em 15/01/2013, os autos deveriam ser remetidos à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) se até o dia 24/02/2013 (prazo de 40 dias desde a formalização do acórdão recorrido) não houvesse ciência de intimação pessoal de Procurador da Fazenda Nacional. Efetivamente, não houve ciência pessoal de Procurador da Fazenda Nacional nesse interregno, motivo por que os autos foram remetidos à PGFN para intimação.

Por sua vez, em atenção ao § 9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, deve-se ter em conta que a intimação ficta do Procurador da Fazenda Nacional se opera no prazo de 30 dias contados da entrega dos autos na PGFN. Acontece que a entrada dos autos na PGFN data de 29/01/2013. Portanto, a intimação ficta ocorreria em 28/02/2013. Entretanto,

verifica-se nos autos que a intimação pessoal efetivou-se em 27/02/2013. Portanto, não há que se falar em intimação ficta.

Um vez intimado, o Procurador da Fazenda Nacional dispõe do prazo de 15 dias para interpor o Recurso Especial. Logo, no caso em exame, o prazo do Recurso Especial se esgotaria em 14/03/2013. A Fazenda Nacional expõe que interpôs o Recurso Especial no dia 12/03/2012. Já o contribuinte defende que o Recurso Especial fazendário teria sido interposto no dia 25/03/2013, data da entrada dos autos no CARF.

O Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial do CARF, de observância obrigatória pelos Conselheiros, na forma do artigo 1º, § 1º, da Portaria CARF nº 56, de 31 de março de 2016, estabelece que "a data considerada como de manifestação da PGFN é a data do registro da RM no Sistema Comprot, independentemente da data efetiva em que o processo tenha retornado ao CARF." Ao seu turno, o § 1º do artigo 3º da Portaria Conjunta dos Conselhos de Contribuintes nº 1, de 27/04/2007, prescreve que a data de manifestação do Procurador da Fazenda Nacional é a "data do registro no sistema Comprot da RM de envio do processo para os Conselhos de Contribuintes, independentemente da data efetiva em que o processo seja recebido no destino."

À vista do exposto, deve-se compreender que o apelo da PGFN foi interposto em 12/03/2013, à efl. 2.771. Nessa linha, assenta-se a tempestividade do Recurso Especial Fazendário.

Ressalte-se que o Colegiado, por unanimidade, deliberou, na sessão, no sentido de considerar tempestivo o Recurso Especial da Fazenda Nacional. No entanto, impende registrar que os demais membros da Turma, com exceção da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, acompanharam este Relator apenas pelas conclusões, no que diz respeito à tempestividade do apelo fazendário.

Em face do Despacho de Admissibilidade, cujas razões adoto, conheço do apelo, que se restringe à questão relacionada à multa qualificada.

Vislumbram-se no caso concreto consciência e vontade de iludir a Administração Tributária para a obtenção de uma vantagem fiscal com a amortização de um ágio artificial, criado internamente ao Grupo. Como já se realçou no julgamento do apelo do contribuinte, os idealizadores do planejamento tributário conceberam uma mais valia no investimento do Grupo sem o dispêndio de um centavo sequer. Em seguida, esse custo adicionado sem sacrifício patrimonial foi amortizado ao longo de um determinado período, reduzindo os resultados tributáveis do IRPJ e da CSLL ao longo desse interregno.

O ágio engendrado resultou do único propósito de excluir ou modificar a base tributável do IRPJ e da CSLL, concretizando-se tal empreitada ilícita com a criação e aproveitamento fiscal de uma despesa fictícia, isto é, a despesa de amortização de um ágio desprovido de substância econômica, cuja amortização influenciou indevidamente os resultados tributáveis. Este ágio, como salientado, não passou de uma inventividade do grupo empresarial, o qual, em operação interna, entendeu conveniente estabelecer um sobrepreço ao valor do investimento. Nessa toada, pode-se assegurar a ocorrência da prática de FRAUDE, estando visível o dolo, uma vez constatada, como de fato se constata, a vontade livre de realizar a conduta típica, bem com a demonstração de que os responsáveis agiram com consciência da ação típica e do resultado juridicamente desvalorado, consistente na redução ilícita da base tributável do IRPJ e da CSLL, consoante a previsão legal do artigo 72 da Lei nº

Processo nº 16561.000059/2009-29
Acórdão n.º **9101-003.885**

CSRF-T1
Fl. 3.720

4.502/1964, o que atrai a multa qualificada do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, para fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, ou do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007.

Em suma, diante dos fatos e à luz do direito, conheço do Recurso Especial da PGFN para dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura.

A declaração de voto diz respeito exclusivamente à contagem do prazo relativo à tempestividade do recurso especial.

Acompanhei o I. relator pelas conclusões, por entender também que o recurso especial é tempestivo, mas tomando como referência critério de contagem diferente.

Passo ao exame.

Trata-se de processo submetido a movimentação controlada pelo sistema de informação Comprot, mediante extração de relatórios de Relação de Movimentação ("RM"), regulamentada pela Portaria Conjunta dos Conselhos de Contribuintes nº 1, de 27/04/2007:

OS PRESIDENTES DO PRIMEIRO, DO SEGUNDO E DO TERCEIRO CONSELHOS DE CONTRIBUINTES, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos artigos 37 inciso VIII, e 46 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998, e nos §§ 7º e 8º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, acrescentados pelo art. 44 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, resolvem:

Art. 1º. Os Chefes das Secretarias das Câmaras intimarão pessoalmente o Procurador da Fazenda Nacional credenciado, no primeiro dia do período das sessões mensais, dos acórdãos contrários aos interesses da Fazenda Nacional formalizados em data anterior.

Parágrafo único. Por solicitação do Procurador da Fazenda Nacional, a intimação poderá ser feita até o último dia das sessões mensais.

Art. 2º. Caso o Procurador da Fazenda Nacional não seja intimado pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão, as Secretarias das Câmaras remeterão os autos à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN), para fins da intimação referida no art. 1º.

§1º. Atendendo a solicitação da PGFN os Presidentes dos Conselhos de Contribuintes poderão autorizar que os autos sejam remetidos às unidades descentralizadas daquele órgão.

§2º As Secretarias das Câmaras deverão efetuar apenas uma remessa de processos por semana, com utilização do sistema de Comunicação e Protocolo - Comprot.

§3º. A confirmação de recebimento dos processos ocorrerá mediante a assinatura do servidor da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Relação de Movimentação - RM emitida

pelo sistema Comprot, na data de sua entrega naquela repartição, a qual será juntada aos autos.

Art. 3º A remessa de processos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aos Conselhos de Contribuintes será realizada mediante movimentação no sistema Comprot.

§1º. Será considerada como data da manifestação do Procurador da Fazenda Nacional a data do registro no sistema Comprot da RM de envio do processo para os Conselhos de Contribuintes, independentemente da data efetiva em que o processo seja recebido no destino.

§2º. Compete às Secretarias das Câmaras juntar aos autos cópia da RM emitida pelo Comprot, após o retorno dos respectivos processos.

O acórdão recorrido foi julgado na sessão de 04/12/2012, e formalizado em 15/01/2013 (consulta ao e-processo). A partir desta data, passou a fluir o prazo de quarenta dias previsto para a ciência pessoal da PGFN (art. 23, § 8 do PAF):

Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação.

Encerrou-se o prazo no dia 24/02/2013.

Nos presentes autos, tendo a ciência à PGFN não realizada no prazo de quarenta dias, restou irrelevante o Termo de Intimação de e-fls. 2768, no qual consta assinatura do Procurador em 27/02/2013, já fora do prazo previsto para a intimação pessoal.

Assim, passa a correr o prazo para a intimação ficta. Vale transcrever a orientação do art. 2º, § 3º da mencionada Portaria Conjunta dos Conselhos de Contribuintes nº 1, de 2007:

Art. 2º. Caso o Procurador da Fazenda Nacional não seja intimado pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão, as Secretarias das Câmaras remeterão os autos à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN), para fins da intimação referida no art. 1º. (GRIFO DO ORIGINAL)

*§3º. A confirmação de recebimento dos processos ocorrerá mediante a assinatura do servidor da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na **Relação de Movimentação - RM** emitida pelo sistema Comprot, na data de sua entrega naquela repartição, a qual será juntada aos autos. (Grifei)*

No caso, consta RM registrando movimentação dos autos do CARF para a PGFN, no qual a data do carimbo de recebimento com assinatura do servidor da PGFN sendo de 29/01/2013 (e-fl. 2770).

A partir do dia 29/01/2013, conta-se o prazo de trinta dias, § 9º do art. 23 do PAF, para se consumir a intimação presumida dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo.

Dessa maneira, consumou-se a intimação presumida em 28/02/2013. Trata-se do termo inicial para a contagem de interposição do recurso especial.

Efetuando-se a contagem de 15 dias prevista no RICARF, tem-se que o prazo fatal para interposição do recurso especial é dia **15/03/2013**.

Resta, portanto, verificar a data em que a PGFN interpôs do recurso.

Transcrevo art. 3º, § 1º da Portaria Conjunta dos Conselhos de Contribuintes nº 1, de 2007:

Será considerada como data da manifestação do Procurador da Fazenda Nacional a data do registro no sistema Comprot da RM de envio do processo para os Conselhos de Contribuintes, independentemente da data efetiva em que o processo seja recebido no destino. (Grifei)

Consta nos autos que a data de movimentação da RM, da PGFN para o CARF é do dia **12/03/2013** (e-fl. 2771).

Nesse sentido, nos termos da legislação tributária aplicada ao caso, tendo o recurso especial da PGFN sido interposto em 12/03/2013, e o prazo final para interposição do recurso previsto para 15/03/2013, observa-se que a peça processual é tempestiva.

Cabe ainda registrar que as regras previstas para contagem do prazo de interposição do recurso especial, no caso em tela, seguem uma sistemática similar àquela adotada caso os processos tivessem sido movimentados por meio dos Correios (o que não foi o caso, tendo a PGFN se valido do serviço de "malote" disponibilizado para os órgãos da administração federal). Assim, a data de ciência para a PGFN é aquela em que o recurso foi efetivamente recebido pelo órgão (supondo-se que o CARF tivesse encaminhado, via Correios, o recurso para a PGFN, o Procurador da Fazenda Nacional seria notificado apenas no momento em que o processo tivesse entrada na PGFN (art. 2º, § 3º, da Portaria Conjunta dos Conselhos de Contribuintes nº 1, de 2007). Por sua vez, a data em que se considera a interposição do recurso especial é aquela em que a PGFN tivesse encaminhado o processo via Correios da volta para o CARF (art. 3º, § 1º da Portaria Conjunta dos Conselhos de Contribuintes nº 1, de 2007), tanto que a norma estabelece, expressamente, que a data da manifestação do Procurador da Fazenda Nacional é a data do registro no sistema Comprot da RM de envio do processo para os Conselhos de Contribuintes, **independentemente da data efetiva em que o processo seja recebido no destino** (CARF).

São minhas considerações, para votar no sentido de que o recurso especial é tempestivo.

Processo nº 16561.000059/2009-29
Acórdão n.º **9101-003.885**

CSRF-T1
Fl. 3.724

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura