



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.723835/2014-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.973 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de fevereiro de 2022
Recorrente BOTICA COMERCIAL FARMACEUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NULIDADE. LAVRATURA DE LANÇAMENTO DEPOIS DO CANCELAMENTO DE EXIGÊNCIA ANTERIOR. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à nulidade de lançamento na pendência de julgamento de recurso de ofício contra a decisão que cancelara a primeira exigência, e não em face de lançamento formalizado depois do cancelamento do primeiro em sede de recurso voluntário, mormente se no acórdão recorrido destaca-se que o segundo lançamento se prestou a corrigir “erro técnico contábil” na descrição do lançamento anterior, enquanto no acórdão paradigma o segundo lançamento foi formalizado depois de investigação complementar acerca dos fatos geradores ocorridos.

DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 173, INCISO I, DO CTN. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA COMO MATÉRIA AUTÔNOMA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à contagem do prazo decadencial quando ausente comprovação de dolo e fraude, e não para tal definição na presença desses vícios. A matéria, em tais circunstâncias, não pode ser apreciada de forma autônoma, mas apenas como decorrência do dissídio jurisprudencial acerca da comprovação de dolo e fraude para fins de qualificação da penalidade.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à dedutibilidade de amortizações de ágio interno acerca do qual não houve questionamento quanto à avaliação do investimento, e não em face de operação

na qual a autoridade fiscal demonstrou a insegurança e a incerteza do valor atribuído às participações societárias.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático distinto, concernentes à exigência de adição à base de cálculo da CSLL de amortizações adicionadas ao lucro real e não para repercussão, na base de cálculo da CSLL, de despesa considerada inexistente e glosada também na determinação do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. ACUSAÇÃO DE ARTIFICIALIDADE E DISPÊNDIO FICTÍCIO. OPERAÇÃO INTRAGRUPU. INEXISTÊNCIA DE PROIBIÇÃO LEGAL EXPRESSA E OBJETIVA. DIVERGÊNCIA HERMENÊUTICA SOBRE A LICITUDE DA FORMAÇÃO E DAS REGRAS PARA A DEDUÇÃO DA DESPESA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. AFASTAMENTO DA EXASPERAÇÃO DA PENA. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECORRENTE. APLICAÇÃO DO ART. 150 §4 DO CTN.

As acusações de práticas fraudulentas, sonegatórias ou de conluio pelos contribuintes demandam demonstração específica e juridicamente adequada de sua ocorrência, bem como conjunto probatório concreto correspondente. Inexistindo proibição legal expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operação *intragrupo* ou com partes relacionadas, não pode a divergência hermenêutica entre contribuintes e Fisco sobre os critérios de materialidade para a sua formação e a legitimidade de sua posterior dedução ser tratada ou confundida com tais ilícitos.

A qualificação da multa de ofício é medida extrema e excepcional, que deve ter sua aplicação reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou *plausibilidade* de boa-fé, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas.

Ainda que prevalecendo a glosa do ágio, mas não sendo demonstrada e cabalmente comprovada a presença, nas transações que geraram a despesa com o *sobrepreço*, das práticas de *fraude*, *sonegação* ou *conluio*, dentro das suas conceituações legais próprias, deve ser aplicada a multa de ofício na sua monta ordinária de 75%.

O *argumento* para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração, é mera conjectura sobre a própria infração, procedida pela adoção de um prisma analítico de sua temporalidade, não havendo respaldo legal para tanto.

Decorrendo a adoção do art. 173, inciso I, do CTN para o cômputo do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação dos mesmos

elementos antes utilizados para fundamentar a qualificação da multa de ofício, uma vez afastados os ilícitos invocados, deve prevalecer e produzir efeitos a regra de caducidade inserida no art. 150, §4º, do mesmo *Codex*.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES.
INFRAÇÃO DE LEI. PREJUÍZO À GARANTIA DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO.**

Demonstrada a conexão entre os atos dos responsáveis que promoveram a indevida redução dos tributos devidos e a distribuição de juros sobre capital próprio e dividendos, dada a peculiaridade da amortização do ágio interno que minora bases tributáveis mas tem seus efeitos anulados na apuração do lucro contábil, demonstrado está o cabimento da responsabilidade pessoal atribuída aos gerentes que agem em infração à lei, seja ela tributária ou societária, bastando o prejuízo à garantia do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

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

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-005.973 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10980.723835/2014-11

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Contribuinte (fls. 3.358 a 3.511) e pelos Responsáveis, Sr. Miguel Gellert Krigsner e Sr. Artur Noemio Grynbaum (fls. 3.774 a 4.323), em face do v. Acórdão n.º 1302-002.631 (fls. 3.152 a 3.228), de 14 de março de 2018, complementado pelo v. Acórdão n.º 1302-003.494 (fls. 3.334 a 3.340), de 16 de abril de 2019, ambos proferidos pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e aos Recursos Voluntários apresentados por todos os Sujeitos Passivos. Confira-se:

Acórdão n.º 1302-002.631

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DECISÃO ADMINISTRATIVA TRANSITADA EM JULGADO. NOVO LANÇAMENTO. MESMO FATO.

Está correto o novo lançamento realizado corrigindo equívoco quanto à forma de anulação dos efeitos tributários de amortização de ágio inoponível ao Fisco, quando a decisão administrativa transitada em julgado não aborda o mérito do procedimento administrativo fiscal e o novo lançamento não contradiz a referida decisão em nenhum momento.

LANÇAMENTO. VINCULAÇÃO.

A constituição de crédito tributário, em especial oriundo de fraude, é obrigação inafastável da autoridade administrativa, insofismável por esforço doutrinário.

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INEXISTÊNCIA.

Não se aplica ao caso sub judice o princípio da não-surpresa e da confiança, forte no artigo 146 o CTN, pois a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos fatos e ao mesmo contribuinte e não ao erro de direito ou a fatos envolvendo contribuintes diferentes.

DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS QUE INFLUENCIAM RESULTADOS FUTUROS.

O instituto da decadência está diretamente relacionado à ocorrência do fato gerador, sendo incabível sua alegação em relação a fatos passados que influenciam resultados futuros, devendo estes ficar com toda a sua comprovação à disposição do Fisco enquanto durarem seus efeitos.

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Aplica-se o prazo previsto no artigo 173 do CTN quando as circunstâncias ensejadores do fato gerador são fraudulentas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis os diretores que capitanearam todas as operações fraudulentas visando a modificação das características essenciais do fato gerador no intuito de reduzir o tributo devido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO. OPERAÇÕES DENTRO DE GRUPO ECONÔMICO.

É inoponível ao Fisco o ágio criado dentro de um mesmo grupo econômico sem a observância do princípio do "arm's length".

ÁGIO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

A criação de ágio implica existência de dispêndio, investimento efetivo, pagamento, sendo imprestável tributariamente o criado dentro de um mesmo grupo econômico sem que haja nenhuma riqueza nova, apenas reavaliações internas fundadas em resultados futuros e riqueza "de papel".

MULTA QUALIFICADA.

É procedente a qualificação da multa de ofício quando verificada a existência de fraude nos fatos que ensejaram a ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

APLICAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Despesas de ágio artificialmente criadas devem ser afastadas no cálculo da base tributável da CSLL.

Acórdão n.º 1302-003.494**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009

EMBARGOS. OMISSÃO NA PARTE DISPOSITIVA DO ACÓRDÃO.

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

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2008 e 2009, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte, em razão da glosa de ágio percebido em operação societária considerada *artificial* (interno) pela Fiscalização, com a aplicação de multa de ofício qualificada e penalidades isoladas, bem como a responsabilização dos sócios, Sr. Miguel Gellert Krigsner e Sr. Artur Noemio Grynbaum, baseada em seu *interesse comum* e na *infração de lei* (arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN).

Frise-se que o mesmo ágio, referente às mesmas operações perpetradas, amortizado nos mesmos anos-calendários de 2008 e 2009, foi objeto de Autuação de glosa anterior, lavrada contra a mesma Contribuinte, que tramitou sob o Processo Administrativo n.º 10980.722215/2012-94, cancelada, definitivamente, pelo v. Acórdão n.º 1402-001.521.

E, também, registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito referem-se a **1) Nulidade - Erro de enquadramento legal** ("erro de direito") - *Violação do disposto nos 146 do CTN* (seguimento apenas em relação ao segundo paradigma); **2) Decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 2008, diante da inaplicabilidade do artigo 173, inciso**

I, do CTN; 3) Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno – Observância dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77; 4) Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude - Interpretação divergente quanto ao artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e 72 da Lei nº 4.502/64; 5) Ausência de Responsabilidade Tributária Solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 135, III do Código Tributário Nacional e 6) Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei nº 7.689/1988 e 57 da Lei nº 8.982/1995.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso de Ofício e Recursos Voluntários, ora recorrido:

Em julgamento Recurso de Ofício e Recurso Voluntário relativos aos autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) atinentes aos anos-calendário de 2008 e 2009, ambos cientificados em 19 de dezembro de 2014, cujas infrações foram assim relatadas no acórdão recorrido:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada (Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização nº 09.1.01.002014000049, às fls. 0305), foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Autos de infração de IRPJ e CSLL O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 13341345) exige o recolhimento de R\$ 1.452.311,61 de imposto, R\$ 2.178.467,42 a título de multa de lançamento de ofício de 150% e R\$ 672.129,81 de juros de mora, além de R\$ 2.657.257,24 de multa de ofício exigida isoladamente.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos dos arts. 904 e 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre das infrações a seguir elencadas, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 21212191):

3.1. glosa de despesa inexistente com amortização do ágio interno apurado pela empresa veículo G&K Holding S/A em 18/12/2006 sobre o patrimônio líquido da própria interessada, cujo valor foi recebido no acervo vertido na incorporação reversa ocorrida em 03/11/2008, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR de 1999 e arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

30/11/2008.....R\$ 2.013.529,27

31/12/2008.....R\$ 2.013.529,27

3.2. ajuste indevido no RTT (FCONT) em decorrência da escrituração de despesa inexistente com amortização do ágio interno apurado pela empresa veículo G&K Holding S/A em 18/12/2006 sobre o patrimônio líquido da própria interessada, cujo valor foi recebido no acervo vertido na incorporação reversa ocorrida em 03/11/2008, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 6º, § 5º, “b” do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR de 1999:

31/12/2009.....R\$ 24.162.351,19

3.3. multa de ofício isolada exigida em decorrência da falta ou insuficiência de pagamento do IRPJ devido por estimativa, com infração ao disposto nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999 e art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

jan/2009.....R\$ 2.657.257,24

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (fls. 13461355) exige o recolhimento de R\$ 1.126.837,10 de contribuição, R\$ 1.690.255,65 a título de multa de lançamento de ofício de 150% e R\$ 521.500,21 de juros de mora, além de R\$ 986.712,25 de multa exigida isoladamente.

5. O lançamento decorre das mesmas infrações apuradas no lançamento de IRPJ, com infração ao disposto nos arts. 2º e §§,e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008), art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995), art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941, de 2009, e art. 6º, § 5º, “b” do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

6. Foi atribuída sujeição passiva solidária aos sócios Miguel Gellert Krigsner (CPF...) e Artur Noemio Grynbaum (CPF...) pelos débitos de IRPJ e CSLL em análise, porquanto restaram caracterizados interesse comum e infração de lei na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, nos termos do disposto nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, conforme Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária de fls. 1408-1409 e 1411-1412.

Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal

7. A apuração do ágio interno de R\$ 206.482.363,56 amortizado pela interessada foi assim descrita no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 13571406):

VI. Da origem do “ágio” nas quatro incorporações pela G&K 18. Antes de se analisar o tratamento dispensado pela BOTICA aos “ágios” a ela transferidos pela G&K, é imprescindível fazermos uma retrospectiva dos fatos ocorridos e procedimentos adotados pela holding desde o momento em que incorporou a BOTICA, a Cálamo, a

Embralog e a OBF, até a sua cisão parcial, de modo que se tenha bem claro que:

a) a incorporação integral das ações da Botica Comercial Farmacêutica S.A. pela G&K em 18/12/2006, ocorreu com um “ágio” de R\$ 206.481.363,56;

b) a base para a criação do “ágio” foi o laudo de avaliação elaborado pela KPMG, que estimou o valor de mercado da fiscalizada em R\$ 344.499.000,00;

c) os sócios da G&K (Miguel e Artur), detentores de todas as 149.192.800 ações da BOTICA, usaram as mesmas para a integralização do aumento do capital social da G&K resultante da dita incorporação;

d) com base na tal avaliação e uma vez detentora de 100% da BOTICA, a G&K registrou em 18/12/2006 em seu Ativo Permanente na conta de Investimentos 180001 – Ágio s/ Investimentos o valor de R\$ 138.154.004,44, relativamente à conversão das ações da controlada, e na conta do Diferido 192080 – Ágio s/ Investimentos o “ágio” de R\$ 206.481.363,56, sem constituir qualquer provisão

nas contas redutoras 180098, Provisão para Preservação de Dividendos Futuros (Investimentos) e 192081 Provisão p/ Realização de Ágio (Diferido); também não consignou nada nas contas de despesa (371006 – Ágio sobre Investimentos) e de receita (364003 – Reversão Provisão Ágio s/Incorporação);

e) corroborando a informação anterior, a G&K fez constar na linha 27 Ágios em Investimentos da Ficha 36A Ativo, de sua DIPJ 2007 AC 2006, retificadora, entregue em 28/06/2007, o montante de R\$ 1.776.161.561,96, referente às 4 companhias incorporadas, onde se encontram os R\$ 206.481.363,56 correspondentes à BOTICA;

f) em 31/12/2007 a G&K registrou uma despesa de R\$ 5.682.417,69 na conta 371006 – Ágio sobre Investimentos, a título de amortização do “ágio” relativo à BOTICA, tendo como contrapartida a conta de Investimentos (Ativo Permanente) 180020 – Ágio s/ Investimentos, fazendo semelhantes lançamentos no tocante à Cálamo, à OBF e à Embralog; novamente não constituiu, durante todo o ano, qualquer provisão e, em consequência, também nenhuma reversão;

g) a despesa supracitada reduziu o Lucro Líquido do AC 2007 da G&K, tendo sido lançada na linha 38 (Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL) da Ficha 06A Demonstração do Resultado, da DIPJ 2008 (retificadora, entregue em 04/01/2010); entretanto, por se tratar de uma despesa indedutível, foi corretamente adicionada na linha 11 Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 09A Demonstração do Lucro Real, da mesma DIPJ, em consonância com a adição registrada no Lalur 2007, com data de 31/12 e o histórico “Ágio s/ Investimentos Coligadas/Controladas”, cujo valor de R\$ 20.094.111,31 tem a seguinte composição:

CONTROLADA	DESPESA COM “ÁGIO”
BOTICA	5.682.417,69
Cálamo	13.467.329,92
Embralog	216.473,05
OBF	727.890,65
Total	20.094.111,31

h) em 2008, antes da sua cisão parcial ocorrida em 03/11, a G&K registrou nos meses de janeiro a outubro uma despesa mensal de R\$ 554.762,31 (no total de R\$ 5.547.623,10) na conta 371006 – Ágio sobre Investimentos, a título de amortização do “ágio” referente à BOTICA, tendo como contrapartida a conta de Investimentos (Ativo Permanente) 180020 – Ágio s/ Investimentos, fazendo semelhantes lançamentos relativamente à Cálamo, à OBF e à Embralog; como procedeu anteriormente, não constituiu para o período de janeiro a outubro, qualquer provisão e, em consequência, não fez nenhuma reversão;

i) tal despesa reduziu o Lucro Líquido de 01/01 a 03/11/2008 da G&K, tendo sido lançada na linha 38 Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 06A Demonstração do Resultado, da DIPJ 2008 Especial da Cisão (retificadora, entregue em 20/12/2008); entretanto, por se tratar de uma despesa indedutível, foi corretamente adicionada na linha 11 Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL da Ficha 09A Demonstração do Lucro Real, da mesma DIPJ, em consonância com as adições registradas no Lalur 2008 de janeiro a outubro (levantou balanço/balancete de suspensão/redução em todos os meses) com o histórico

“Ágio Investimentos Coligadas/Controladas”, que totalizaram R\$ 25.850.240,10, com a seguinte composição:

CONTROLADA	DESPESA COM “ÁGIO”
BOTICA	5.547.623,10
Cálamo	16.387.812,00
Embralog	187.159,00
OBF	3.727.646,00
Total	25.850.240,10

j) o mesmo tratamento de adição das despesas em questão foi corretamente dispensado pela G&K à base de cálculo da CSLL, tanto em 2007 quanto de janeiro a outubro de 2008;

k) entretanto, em 03/11/2008 (portanto, menos de 2 anos após as incorporações), os acionistas da G&K decidiram promover a cisão parcial da mesma, aprovando o “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades já Existentes”, onde no item 4.2.1, transcrito em seguida, encontramos detalhes acerca dos ativos da G&K vertidos para a BOTICA, dentre os quais o “ágio sobre o investimento na Botica”:

(...)

Ainda em decorrência do presente evento de cisão parcial seguida de incorporação, o ágio apontado no acervo líquido acima discriminado, no montante de R\$ 193.298.809,52 (cento e noventa e três milhões, duzentos e noventa e oito mil, oitocentos e nove reais e cinquenta e dois centavos), apurado sobre o investimento detido pela G&K na BOTICA, por estar fundamentado na expectativa de resultados futuros da BOTICA, será registrado nas demonstrações contábeis da BOTICA em conta de ativo, estando sujeito à amortização nos termos da legislação fiscal aplicável à matéria. (...)

l) precisamente em 03/11/2008, a G&K constituiu uma provisão de R\$ 195.251.322,75 na conta 180098

Provisão para Preservação de Dividendos Futuros (Investimentos) tendo como contrapartida a conta 344010 – Provisão para Preservação de Dividendos Futuros (despesa); assim procedeu em relação a cada uma das investidas, sendo os respectivos valores provisionados iguais à diferença entre o “ágio” inicial e o montante amortizado pela G&K no período de janeiro de 2007 a outubro de 2008, conforme mostrado na tabela abaixo:

CONTROLADA	“ÁGIO” INICIAL	AMORTIZADO DE JAN/07 A OUT/08	PROVISÃO CONSTITUÍDA
BOTICA	206.481.363,56	-11.230.040,81	195.251.322,75
Cálamo	1.011.690.937,33	-29.855.141,94	981.835.795,39
Embralog	6.247.392,50	-403.632,05	5.843.760,45
OBF	551.741.868,57	-4.455.536,61	547.286.331,96
Total	1.776.161.561,96	45.944.351,41	1.730.217.210,55

m) em 04/11/2008, a G&K baixou da provisão acima (conta 180098) contra a conta 180020 – Ágio s/ Investimentos (Ativo Permanente), em 4 lançamentos distintos, a diferença entre o “ágio” ainda não amortizado (provisões acima mencionadas) relativo a cada uma delas e o valor correspondente a 1% da participação que continuou possuindo nas referidas empresas; tal procedimento pode ser melhor compreendido no quadro a seguir:

CONTROLADA	"ÁGIO" AINDA NÃO AMORTIZADO = PROVISÃO (a)	"ÁGIO" QUE PERMANECEU NA G&K DEVIDO À PARTICIP. DE 1% (b)	"ÁGIO" TRANSFERIDO ÀS CINDENDAS (a) – (b)
BOTICA	195.251.322,75	-1.952.513,23	193.298.809,52
Cálamo	981.835.795,39	-9.818.357,95	972.017.437,44
Embralog	5.843.760,45	-58.437,60	5.785.322,85
OBF	547.286.331,96	-5.472.863,32	541.813.468,64
Total	1.730.217.210,55	-17.302.172,11	1.712.915.038,45

n) a soma dos valores amortizados pela G&K em 2007 (R\$ 5.682.417,69, abordado na alínea "g") e em 2008 (R\$ 5.547.623,10, abordado na alínea "i"), totalizou R\$ 11.230.040,79 e, quando da cisão parcial da holding, foi transferida para a BOTICA via parte B do Lalur; doravante identificaremos este montante como "ágio" menor;

o) quando da cisão parcial da G&K foi transferido à BOTICA o valor de R\$ 193.298.809,52, ocorrendo o mesmo no tocante à Cálamo, à OBF e à Embralog, conforme abordado na alínea "m", com os montantes lá apresentados; doravante o identificaremos como sendo o "ágio" maior;

p) uma vez entendidos e quantificados tanto o "ágio" menor quanto o "ágio" maior, completamos esta etapa com a informação de que ambos passaram a ser amortizados pela BOTICA em 96 parcelas (8 anos) a partir de novembro de 2008, com os seguintes valores mensais:

"ÁGIO"	VALOR DO "ÁGIO"	VALOR DAS 96 PARCELAS
Menor	11.230.040,79	116.979,59
Maior	193.298.809,52	2.013.529,27
Totais	204.528.850,31	2.130.508,86

VII. Da decisão do CARF referente à autuação anterior

19. Antes de qualquer coisa, gostaríamos de reproduzir trechos do Acórdão nº 1402001.521 (fls. 964 a 996) da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, no processo nº 10980.722215/201294, relativo à apreciação do recurso voluntário da fiscalizada contra a autuação das exclusões no Lalur referentes à despesa com a amortização do "ágio" em questão.

(...)

20. Reforçados pelo entendimento dos Conselheiros da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, em cujo acórdão se encontra claramente que a despesa com a amortização do "ágio" era indedutível e que, por isto, ela é que deveria ter sido glosada na autuação ao invés da exclusão no Lalur, estamos fazendo por meio deste reexame a correção sugerida no que concerne ao "ágio" maior.

21. No tocante ao "ágio" menor, um novo lançamento teria a mesma descrição dos fatos e enquadramento legal do PAF anterior (exclusões indevidas), que teve o crédito tributário cancelado. Desta forma, o "ágio" menor não será objeto do presente auto de infração.

VIII. Da insubsistência da argumentação do recurso voluntário ao CARF quanto à tributação em duplicidade (processo 10980.722215/201294)

(...)

23. No que diz respeito aos procedimentos efetuados pela fiscalizada, encontramos à folha 38 do recurso voluntário ao CARF relativo ao processo nº 10980.722215/201294 (fl. 1835) menção quanto à "impossibilidade de tributação da receita da provisão uma vez que esta já teria sido adicionada

quando de sua constituição na G&K em 18/12/06 e, portanto, não poderia mais ser tributada na Recorrente (tributação em duplicidade).” (grifo nosso)

(...)

28. Primeiramente, convém não esquecermos que não houve despesa alguma paga ou incorrida, o que, de pronto, simplifica sobremodo qualquer análise. Em segundo lugar, por circunstâncias óbvias, alguma alegação teria que ser apresentada pela defesa. Todavia, é primordial que todos – e, em especial, os senhores julgadores – tenhamos o devido cuidado para que não seja desviado o foco do fato principal, que consiste na lógica de que sem ter existido a despesa, não pode haver amortização e, por conseguinte, não pode haver nenhuma dedução na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Admitindo-se, única e exclusivamente por hipótese, que a despesa com o ágio tivesse sido paga ou incorrida, diante do argumento contido no recurso voluntário da BOTICA de que a G&K adicionou no Lalur em 2007 e em 2008 os valores mencionados no item anterior, devemos estar atentos a alguns detalhes fundamentais:

1º) a adição de R\$ 20.094.111,31 efetuada pela G&K no Lalur 2007 e cuja composição é mostrada no quadro a seguir, simplesmente neutralizou corretamente o efeito da despesa lançada na sua contabilidade (conta 371006 – Ágio sobre Investimentos, cujo Razão também é mostrado abaixo) relativa ao “ágio” amortizado, uma vez que ela, mesmo que existente (repetimos que não é o caso), não seria dedutível; ou seja, diferentemente do afirmado no recurso voluntário, não haveria tributação em duplicidade na BOTICA porque não ocorreu nenhuma tributação anterior na G&K (a conta 364003 – Reversão Provisão Ágio s/Incorporação está zerada):

(...)

insistem em dizer no recurso voluntário que já teria sido tributado na G&K por ter sido adicionado no seu Lalur 2008, novamente, tal como em 2007, apenas neutralizou corretamente o efeito da despesa lançada na sua contabilidade (conta 371006 – Ágio sobre Investimentos) relativa ao ágio “amortizado”, uma vez que ela, mesmo que existente, não seria dedutível.(...)

Impugnação apresentada pela interessada

8. Regularmente intimada em 19/12/2014 (fls. 1335 e 1347), a interessada, por intermédio de seus representantes legais (mandatos às fls. 16811683), apresentou, em 19/01/2015, a tempestiva impugnação de fls. 15181653, instruída com os documentos de fls. 16542675.

A impugnante inicia sua defesa abordando o lançamento fiscal anteriormente efetuado nos autos do processo nº 10980.722215/201294 e alega impossibilidade de nova autuação sobre os mesmos fatos por mudança do critério jurídico (art. 146 do CTN):

[...]

Do pedido

k) ao final requer seja julgada totalmente procedente a impugnação apresentada, com a consequente exclusão na qualidade de responsável solidário para os créditos tributários de IRPJ e CSL objeto dos autos de infração lavrados em face da Botica, uma vez que:

1. houve modificação do critério jurídico adotado em relação a autuação fiscal anterior, nos autos do processo administrativo nº 10980.722215/201294, o qual

já foi julgado de forma definitiva pelo CARF, com decisão de mérito que cancelou integralmente a autuação fiscal e a atribuição de responsabilidade solidária dos impugnantes;

2. houve modificação do critério jurídico adotado em dois lançamentos anteriores, nos quais não foi atribuída a responsabilidade solidária em relação ao Impugnante (primeiros autos de infração lavrados contra a Embralog e Cálamo);

3. não restaram comprovadas as hipóteses previstas nos art. 124, I, e 135, III, do CTN, especialmente porque não houve, no caso concreto, a efetiva demonstração de abuso de direito, dolo e fraude e, nem tampouco, qualquer infração à lei;

4. caso não seja esse o entendimento desta C. Turma Julgadora, requer, de forma subsidiária, a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

O acórdão recorrido apresenta as seguintes ementas que resumem a decisão prolatada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

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

NULIDADE. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. NOVO LANÇAMENTO FISCAL. A alteração do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser aplicada, em relação a um mesmo sujeito passivo, para fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução; somente ocorre mudança do critério jurídico quando forem verificadas duas condições concomitantes: (i) que a Autoridade Fiscal tenha inicialmente aplicado a lei utilizando-se de uma interpretação para efetuar o lançamento fiscal e, depois, de outra para realizar novo lançamento, no mesmo período de apuração, sem que se possa dizer que qualquer das duas interpretações seja incorreta; e (ii) que a exigência se refira a um mesmo fato gerador, pois se houver apuração de fatos novos não se pode pretender ter existido mudança de critério jurídico.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. EMPRESA VEÍCULO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização pela interessada do ágio interno, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apurado pela empresa veículo sobre o próprio patrimônio líquido da interessada, mediante operações societárias estruturadas em sequência dentro do grupo econômico, 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 e de

não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

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

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; o ágio por expectativa de rentabilidade futura deve ser amortizado dentro do período a que se referem os lucros futuros, observado o prazo mínimo de 60 meses, porquanto a realização dessa riqueza não configura um ganho para o investidor, pois este já pagou antecipadamente por ela, mas a recuperação do capital aplicado na aquisição da participação, fato que autoriza a sua amortização.

ÁGIO INTERNO APURADO SOB JUSTIFICATIVA DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. CRIAÇÃO DE CONDIÇÕES ARTIFICIAIS PARA JUSTIFICAR A APURAÇÃO DO ÁGIO INTERNO PELA EMPRESA VEÍCULO.

Independentemente das razões e dos propósitos almejados com a reorganização societária do grupo econômico, é inegável que as operações societárias estruturadas em sequência, com utilização de empresa veículo, ainda que no prazo de quase dois anos, criaram condições artificiais para justificar a apuração de ágio interno, com finalidade de gerar ganhos indevidos de natureza tributária; a liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, pois o ágio amortizável de que trata o art. 7º, III, da Lei nº 9.532, de 1997, é aquele em que houve um efetivo dispêndio ou ônus assumido por terceiro em um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes.

OPERAÇÕES INTRAGRUPU. INTEGRALIZAÇÃO DO AUMENTO DO CAPITAL DA EMPRESA VEÍCULO. PAGAMENTO EFETUADO POR NOVO SÓCIO. OPERAÇÃO DISTINTA DA QUE DEU CAUSA AO SURGIMENTO DO ÁGIO INTERNO.

A integralização do capital social da empresa veículo realizada por novo sócio estratégico constitui operação distinta da que deu causa à geração do ágio interno e é insuficiente para descaracterizar como intragrupo as operações societárias analisadas nos presentes autos; além de o aporte de R\$ 50.000.000,00 realizado pelo novo sócio ser irrisório e totalmente insignificante diante do valor de avaliação de R\$ 2.026.298.966,40 pelo qual as ações das empresas operacionais do grupo econômico foram recebidas na integralização do aumento do capital da empresa veículo, com base em laudo de avaliação elaborado sobre a expectativa de rentabilidade futura, o pagamento realizado pelo novo investidor não deu causa ao surgimento do ágio de R\$ 1.776.161.561,96 apurado pela referida empresa veículo.

CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO IN CVM 319/1999 E 349/2001. DESPESA INDEDUTÍVEL ADICIONADA NA PARTE “A” DO LALUR DA EMPRESA VEÍCULO. CONTROLE INDEVIDO NA PARTE “B” DO LALUR PARA EXCLUSÃO EM PERÍODO FUTURO.

Uma provisão é utilizada para registrar uma provável despesa futura, mas somente são dedutíveis as provisões com dedutibilidade expressamente autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999; a despesa com constituição

de provisão não expressamente autorizada deve ser adicionada na parte “A” do Lalur para ser posteriormente excluída no período em que a despesa provisionada for efetivamente incorrida, porquanto tal despesa seria nesse momento dedutível, desde que devidamente comprovada e estejam atendidos os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa; contudo, a despesa com constituição da Provisão Instrução CVM 319/1999 e 349/2001 é indedutível não só por se tratar de provisão com dedutibilidade não autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999, mas também por se referir a despesa inexistente de ágio interno gerado artificialmente; como essa indedutibilidade não se restringe apenas ao período em que a provisão foi constituída pela empresa veículo, mas atinge todo e qualquer período de apuração posterior, a despesa com constituição foi corretamente adicionada na parte “A” do Lalur, mas não podia jamais ser controlada na parte “B” desse livro para exclusão em período futuro.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI OU EXCESSO DE PODERES.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem interesse comum com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, porquanto tiveram participação ativa na concepção e execução do planejamento tributário levado a efeito para criação e amortização indevida do ágio interno; também devem ser responsabilizados por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, pois, na condição de acionistas administradores, criaram condições artificiais para justificar a amortização indevida pela interessada de ágio constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido, mediante operações estruturadas em sequência e com aparência de negócios jurídicos legítimos e válidos, mas desprovidos de causa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

BASE DE CÁLCULO. RESULTADO DO EXERCÍCIO AJUSTADO PELAS ADIÇÕES, EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES AUTORIZADAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESPESA INEXISTENTE COM AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO.

Considerando que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária, e tendo em vista que na apuração desse resultado do exercício devem ser considerados apenas os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e rendimentos auferidos no período, não há como se acatar a dedução de uma despesa inexistente, com amortização do ágio interno, para fins de determinação do resultado do exercício e, em consequência, de apuração da base de cálculo dessa contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois os sócios da contribuinte estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL MENSAL DEVIDA POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%; no entanto, tendo ocorrido erro na determinação da multa de ofício isolada, porquanto foi incorretamente considerado no mês de janeiro/2009 o montante do encargo anual da amortização do ágio interno, quando deveria ter considerado o encargo mensal em cada um dos meses do ano-calendário de 2009, é de se cancelar a exigência correspondente.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que entre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, se incluem a multa de lançamento de ofício, esta fica sujeita à incidência de juros moratórios se não for recolhida em seu termo, ou seja, depois de trinta dias da notificação do sujeito passivo do lançamento.

E o decum:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e de preclusão do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos que deram origem ao ágio amortizado; no mérito, decidem julgar procedente em parte o lançamento, mantendo R\$ 1.452.311,61 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e R\$ 1.126.837,10 de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescidos das respectivas multas de ofício de 150% e dos acréscimos legais, e cancelando as multas de ofício isoladas de IRPJ (R\$ 2.657.257,24) e CSLL (R\$ 986.712,25); foi mantida a atribuição de responsabilidade solidária em nome dos sócios Miguel Gellert Kringsner e Artur Noemio Grynbaum. Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Os três Recorrentes foram intimados do acórdão da 1ª Turma da DRJ de Curitiba em 2 de junho de 2016, conforme documentos de folhas 2786 a 2788, e apresentaram Recurso Voluntário a este Conselho em 1º de julho do mesmo ano.

A Botica renova os argumentos apresentados na impugnação, atacando diretamente o acórdão em alguns momentos, motivo que remete o exame de duas razões diretamente para o voto, juntamente com os argumentos trazidos nos recursos dos dois sócios administradores.

É o relatório.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial às Impugnações dos Sujeitos Passivos (fls. 2.678 a 2.776), afastando parte das penalidades, especificamente aquelas referente às insuficiências de recolhimentos mensais de estimativas. No mais, o lançamento de ofício foi mantido, em todos seus aspectos e ônus. Em razão da monta do cancelamento promovido, foi tirado Recurso de Ofício contra tal r. *decisum*.

Inconformados, os ora Recorrentes apresentaram Recursos Voluntários a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de *defesa*, pugnando pela nulidade da Autuação por violação ao art. 146 do CTN, a decadência do crédito tributário, a lisura das operações societárias, a legalidade na amortização procedida, o devido afastamento da multa qualificada e a inaplicabilidade das regras de amortização do ágio destinadas ao Lucro Real à apuração da base de cálculo da CSLL. Os Responsáveis pugnaram também pela equivocada adoção dos arts. 124 e 135 do CTN para a sua inclusão no polo passivo das exigências.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo*, negou provimento a todos os *Apelos*, de Ofício e Voluntários, mantendo o lançamento de ofício, com as reduções antes promovidas pela C. 1ª Instância.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Contra tal novo revés a Contribuinte e os Responsáveis, primeiro, opuseram Declaratórios, individualmente, em resumo, apontando para diversas *omissões, contradições, obscuridades e lapsos* constantes do v. Aresto. Por meio do r. Despacho de Embargos, de fls. 3.312 a 3.331, tais *reclamações* foram parcialmente acatadas, *para submeter à apreciação da Turma a alegação de omissão referente (i) à preliminar de nulidade do lançamento referente à multa qualificada de 150% por violação ao art. 146 do CTN; (ii) à preliminar de nulidade do lançamento referente à responsabilidade solidária por violação ao art. 146 do CTN; e (iii) à*

matéria relativa à incidência de juros sobre a multa de ofício, todas examinadas no item 1 deste despacho.

Assim, foi proferido o mencionado v. Aresto complementar, de Embargos de Declaração, acolhendo-os, *sem efeitos infringentes*, para sanar tais omissões reconhecidas.

Na sequência, foram manejados pelos Sujeitos Passivos os Recursos Especiais, ora sob análise, demonstrando a existência de divergência jurisprudencial, regimentalmente exigida, com diversos Acórdãos *paradigmas* sobre os temas **1) Nulidade - Erro de enquadramento legal (“erro de direito”) - Violação do disposto nos 146 do CTN; 2) Decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 2008, diante da inaplicabilidade do artigo 173, inciso I, do CTN; 3) Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno – Observância dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77; 4) Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei nº 7.689/1988 e 57 da Lei nº 8.982/1995; 5) Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude - Interpretação divergente quanto ao artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e 72 da Lei nº 4.502/64; 6) Cancelamento da multa qualificada diante da dúvida sobre a ilegalidade do reconhecimento do ágio interno na época dos fatos - Aplicabilidade do artigo 112 do CTN e, nos Apelos dos responsáveis, especificamente, 7) Ausência de Responsabilidade Tributária Solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 135, III do Código Tributário Nacional.**

Processados, os Recursos Especiais da Contribuinte e dos Responsáveis foram parcialmente admitidos, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.341 a 4.365, permitindo o prosseguimento para as matérias arguidas, com exceção dos temas **(4) Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei nº 7.689/1988 e 57 da Lei nº 8.982/1995 e (6) Cancelamento da multa qualificada diante da dúvida sobre a ilegalidade do reconhecimento do ágio interno na época dos fatos - Aplicabilidade do artigo 112 do CTN.**

Em face de tal r. *decisão* monocrática foram apresentados Agravos, pugnando pelo conhecimento dessas demais matérias antes denegadas, os quais restaram parcialmente providos pelo r. Despacho de Agravo de fls. 4.456 a 4.466, acatando-se o prosseguimento do tema **(4) Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei nº 7.689/1988 e 57 da Lei nº 8.982/1995.**

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 4.487 a 4.541), questionando o conhecimento dos *Apelos* Especiais e pugnando pelo seu desprovimento.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade dos Recursos Especiais da Contribuinte e dos Responsáveis, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional questiona o conhecimento dos *Apelos* dos Sujeitos Passivos em suas Contrarrazões.

Primeiro, inicia a sua adução em relação à admissibilidade da matéria (1) *Nulidade - Erro de enquadramento legal (“erro de direito”) - Violação do disposto nos 146 do CTN, dizendo que observa-se claramente que não há o dissídio proposto. Um ponto relevante, tanto para a decisão recorrida quanto para o paradigma apontado, é o fato de a decisão anterior ter ou não transitado em julgado.*

E prossegue, afirmando que *o recorrente, consoante trecho destacado no próprio r. despacho, afirmou que “nos autos do Processo Administrativo nº 10980.722215/2012-94, verifica-se que o cancelamento atingiu a integralidade do crédito tributário em razão de erro no enquadramento legal e descrição dos fatos, ou seja, houve julgamento de mérito por evidente erro de direito”.*

E, depois, se volta contra tal r. *decisão* monocrática, propondo que *o r. despacho faz verdadeiro malabarismo mental no sentido de driblar esse pressuposto colocado pelo próprio recorrente, pois, tal como registrou, “no segundo paradigma o Colegiado debruçou-se, inicialmente, sobre questão preliminar, referente à validade, ou não, da realização de novo lançamento pelo Fisco, mesmo antes de ter sido julgado o recurso de ofício relativo à decisão da DRJ que cancelou o primeiro lançamento”.*

E conclui, acrescentando que *os próprios recorrentes definiram a natureza jurídica e enquadraram o vício, assim como determinaram a disciplina jurídica que deveria ser aplicada. (...) para a decisão recorrida, consiste ponto relevante o fato de se estar diante de infração praticada com dolo ou fraude. Tal ocorrência não se demonstrou presente no acórdão indicado como paradigma.*

Pois bem, registre-se que nas Contrarrazões não se promove um cotejo analítico dos v. Acórdãos *recorrido* e *paradigma* em relação a tal matéria de nulidade. Sequer se menciona o número do v. Aresto *paradigmático* e tampouco cita-se ou aponta-se seus trechos. Apenas faz-se reiteradas afirmações especulativas de seu teor, sem qualquer demonstração.

Assim, observando e (agora, sim) *cotejando* tal r. Julgados, temos que no v. Acórdão ora recorrido tal nulidade baseada na prescrição do art. 146 do CTN (norma geral, de grande amplitude e abstração), foi assim rejeitada:

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INEXISTÊNCIA.

Não se aplica ao caso sub judice o princípio da não-surpresa e da confiança, forte no artigo 146 o CTN, pois a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos fatos e ao mesmo contribuinte e não ao erro de direito ou a fatos envolvendo contribuintes diferentes.

(...)

Com a devida vênia, o entendimento da Recorrente está equivocado. Ela afirma em sua defesa: "Em outras palavras, se houve erro de direito (erro no enquadramento legal), o lançamento fiscal anterior não poderia ter sido revisto a favor do Fisco e em prejuízo da Recorrente. Se o lançamento fiscal anterior foi lavrado com algum desconhecimento da lei por parte das autoridades fiscais quanto ao entendimento e aplicação dos preceitos normativos aos fatos fiscalizados, não poderá ser reexaminado a qualquer tempo e a qualquer pretexto para que a correta fundamentação legal possa ser aplicada".

Destaco, inicialmente, que não estamos tratando da situação do artigo 145, III do CTN, que trata da iniciativa da autoridade administrativa de alterar o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, mas de decisão transitada em julgado administrativamente e objeto de nova ação fiscal, autorizada pelo Superintendente, e novo lançamento.

Também não estamos tratando de lavratura de auto de infração por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não havendo subsunção do caso ao artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e o auto de infração contém todos os elementos caracterizadores de sua validade (art. 10 do Decreto n.º 70235, de 1972).

No caso presente, não houve decisão anterior efetiva quanto ao mérito do caso: a criação de um ágio sem substância econômica, por meio de uma empresa veículo, entre empresas de um mesmo grupo econômico, sem movimentação financeira, cujas decisões foram tomadas pelos mesmos dois sócios administradores em nome de todas as empresas envolvidas.

O que houve foi a constatação de que a Fiscalização não poderia, para corrigir a fraude, operar a glosa de exclusão da provisão da Instrução CVM 119, mas deveria ter glosado a despesa com a amortização do ágio (decisão no processo n.º 10980.722215/2012-94).

E falo fraude porque entendo que o fato está plenamente enquadrado na situação prevista no artigo 72 da Lei n.º 4.506, de 1964, in verbis:

(...)

A criação do ágio se deu sob o comando dos dois sócios e intencionalmente, dolosamente, sendo alterada característica essencial do fato gerador, com uma despesa falsa e inexistente, diminuindo o valor do imposto. Isto ficará bem claro em tópico adiante.

Voltando à tese da Recorrente de impossibilidade de novo lançamento, aqui temos, ao contrário do que defende, a obrigação funcional de realizar o novo lançamento, por obediência ao artigo 149 do CTN, ad litteram:

(...)

E não podemos esquecer do parágrafo único do artigo 142 do mesmo código:

(...)

Então estaríamos convivendo com uma obrigação legal expressa, direcionada à autoridade administrativa, e uma proibição criada pela doutrina, por aplicação, com a devida vênia, indevida do artigo 146 do CTN, que não trata de outra matéria se não os casos de modificação de critérios jurídicos, em respeito ao princípio da confiança e da não surpresa.

Esta obrigatoriedade legal já é suficiente para o afastamento da tese da Recorrente, mas ainda quero manifestar meu entendimento contrário à doutrina invocada. A tese seria a de que não há previsão no artigo 149 de lançamento nos casos erro de direito, e que isto seria devido ao princípio da segurança jurídica, com suporte no artigo 146 do CTN.

Acima já ficou demonstrado que há previsão no artigo 149 do CTN e que o lançamento é obrigação da autoridade administrativa, mas ainda que esta não existisse, a convalidação de uma fraude jamais pode representar segurança jurídica, mas estímulo à continuidade delituosa.

(...)

Assim, a aplicação do artigo 146 ao erro de direito não satisfaz ao mínimo sentido de lógica, pois está evidente que ele não trata de impedir novo lançamento por erro de direito, mas de impedir a utilização de outro critério possível e correto de interpretação normativa, ou, como ensinado por Hugo de Brito, a escolha de um critério entre outros colocados à discricionariedade do agente público.

(...)

Estamos diante de uma situação que diz respeito à coisa julgada administrativa: nenhum lançamento poderá ser realizado contrariando a decisão administrativa adotada no processo anterior. Assim, se decisão anterior apontasse para a não sujeição passiva da Contribuinte ao fato gerador, ele não poderia mais ser alvo de lançamento; tampouco se decidisse que não houve fato gerador. Mas não é o caso.

(...)

Temos que entender e diferenciar as várias situações possíveis. No caso presente temos um erro técnico contábil, que a autoridade utilizou como remédio à fraude cometida. Nada relativo à existência do crédito tributário, à imprestabilidade do ágio, ao ágio interno, à empresa veículo, à proibição contábil de ativar o ágio, à condenação da CVM ao aumento patrimonial das Companhias com ágios sem substância econômica, à ilegalidade do ágio criado, ao ilícito cometido, nada em relação a isso foi decidido. Apenas que o remédio não foi o correto para anular os efeitos dessa fraude.

Então, permanecendo a essência, que não foi atacada na decisão, nada obsta realizar-se novamente o lançamento, aplicando-se, desta vez, o remédio correto. Agora sim, serão discutidos os elementos centrais do crédito tributário, a existência da relação jurídica e da infração. (destacamos)

Já no v. Acórdão n.º 2201-004.758, paradigma, assim se entendeu:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO DE OFÍCIO.

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente é passível de alteração nos casos de impugnação, recurso de ofício ou revisão de lançamento nas hipóteses em que esta é possível. Sendo defeso ao Fisco efetuar novo lançamento com alteração de critério jurídico no tempo em que ainda resta pendente de discussão administrativa de lançamento anterior em que se discutem o mesmo tributo e o mesmo fato gerador.

Por falta de previsão legal, é incabível revisão de lançamento por iniciativa do Fisco nos casos em que se identifica erro de direito no lançamento anterior.

(...)

Impossibilidade de novo lançamento face à identidade de objetos entre o presente e o PAF 10166.723934/2013-15. Sustenta o recorrente que a Autoridade Fiscal adota, como motivação para "novo lançamento", o fato de que tais contribuições terem sido exoneradas em virtude de procedimento de aferição indireta, conforme Acórdão n.º 04-304.374, da 4ª Turma da DRJ de Campo Grande/MS, exarado nos autos do processo 10166.723934/2013-15.

(...)

Por outro lado, há que se perquirir se o objeto do Agente Fiscal com o novo lançamento configuraria mácula à imutabilidade do lançamento prevista no art. 145 ou mesmo modificação de critério jurídico, que se mostra claramente restrita aos termos do art. 146, tudo do CTN.

(...)

A par de tudo, evidente que o motivo que levou ao provimento da impugnação ao primeiro lançamento é um erro de direito, decorrente da escolha equivocada pelo arbitramento com base nas notas fiscais de serviço, que representa módulo normativo inservível ou não aplicável ao caso concreto. Assim, ao se efetuar um novo lançamento baseado nos mesmos elementos, estamos diante de uma mudança de critério jurídico que, nos termos do 146 do CTN, representa mácula insanável do presente lançamento. Tampouco há de se falar em revisão de lançamento, já que inexistente previsão de erro de direito, dentre as hipóteses elencadas no art. 149 do mesmo Código Tributário. (destacamos)

Diante do teor decisório de ambos v. Arestos sobre o tema do art. 146 do CTN, este Conselheiro já adianta que é clara a similitude fática necessária e mais contundente ainda a presença de divergência sobre a mesma legislação.

Inicialmente, rejeita-se a afirmação da Fazenda Nacional de que *o r. despacho faz verdadeiro malabarismo mental no sentido de driblar esse pressuposto colocado pelo próprio recorrente*.

Inexistente tal conduta da Autoridade deste E. CARF que exarou o r. Despacho de Admissibilidade.

Se for feita a devida análise do v. Acórdão *recorrido* - que é muito longo e aborda muitas disposições legais e diversas ocorrências no mesmo tópico que trata do art. 146 do CTN – chegamos à conclusão de que na sua fundamentação é descartada a incidência da norma geral inculpada em tal dispositivo (versando sobre, o que, então, seria, na verdade aplicável e devido fazer – já fora de um debate sobre a aplicação dessa regra de proibição de alteração de critério jurídico, objeto do *Apelo*).

Posto isso, em resumo, tentando esclarecer, temos que as condições fáticas relevantes e a interpretação da legislação adotada pelo I. Relator do v. Acórdão *recorrido* são as seguintes (usando exclusivamente trechos literais do voto):

- 1) a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis;
- 2) não se aplica ao caso sub judice o princípio da não-surpresa e da confiança, forte no artigo 146 [d]o CTN;
- 3) no caso presente, não houve decisão anterior efetiva quanto ao mérito do caso;
- 4) houve foi a constatação de que a Fiscalização não poderia, para corrigir a fraude, operar a glosa de exclusão da provisão da Instrução CVM 119, mas deveria ter glosado a despesa com a amortização do ágio (decisão no processo n.º 10980.722215/2012-94);
- 5) ao contrário do que defende, a obrigação funcional de realizar o novo lançamento, por obediência ao artigo 149 do CTN;
- 6) estaríamos convivendo com uma obrigação legal expressa, direcionada à autoridade administrativa, e uma proibição criada pela doutrina, por aplicação, com a devida vênia, indevida do artigo 146 do CTN;
- 7) assim, a aplicação do artigo 146 ao erro de direito não satisfaz ao mínimo sentido de lógica, pois está evidente que ele não trata de impedir novo lançamento por erro de direito, mas de impedir a utilização de outro critério possível e correto de interpretação normativa.

- 8) *Assim, se decisão anterior apontasse para a não sujeição passiva da Contribuinte ao fato gerador, ele não poderia mais ser alvo de lançamento; tampouco se decidisse que não houve fato gerador. Mas não é o caso.*
- 9) *Temos que entender e diferenciar as várias situações possíveis. **No caso presente temos um erro técnico contábil, que a autoridade utilizou como remédio à fraude cometida.** Nada relativo à existência do crédito tributário, à imprestabilidade do ágio, ao ágio interno, à empresa veículo, à proibição contábil de ativar o ágio, à condenação da CVM ao aumento patrimonial das Companhias com ágios sem substância econômica (etc.).*

Fica claro que entende aquele I. Relator que, expressamente condenando a doutrina nacional, o art. 146 do CTN **não** é aplicável nos casos em que há cancelamento da Autuação por *erro de direito*. Apenas estaria proibido o Fisco de lançar *novamente*, referente ao mesmo *fato gerador (sachverhalt)* exclusivamente quando a *decisão anterior apontasse para a não sujeição passiva da Contribuinte ao fato gerador* Tratando-se de *um erro técnico contábil*, este pode e deve ser corrigido por novo lançamento, apesar do cancelamento administrativo anterior.

Já no v. Acórdão *paradigma* temos o seguinte cenário jurisdicional:

- 1) *O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente é passível de alteração nos casos de impugnação, recurso de ofício ou revisão de lançamento nas hipóteses em que esta é possível;*
- 2) *Por falta de previsão legal, é **incabível revisão de lançamento por iniciativa do Fisco nos casos em que se identifica erro de direito no lançamento anterior;***
- 3) *Sustenta o recorrente que a Autoridade Fiscal adota, como motivação para "novo lançamento", o fato de que tais contribuições terem sido exoneradas em virtude de procedimento de aferição indireta;*
- 4) *há que se perquirir se o objeto do Agente Fiscal com o novo lançamento configuraria mácula à imutabilidade do lançamento prevista no art. 145 ou mesmo modificação de critério jurídico, que se mostra claramente restrita aos termos do art. 146, tudo do CTN;*
- 5) *evidente que o motivo que levou ao provimento da impugnação ao primeiro lançamento é um **erro de direito**, decorrente da escolha equivocada pelo **arbitramento** com base nas notas fiscais de serviço, que representa módulo normativo inservível ou não aplicável ao caso concreto;*
- 6) *ao se efetuar um novo lançamento baseado nos mesmos elementos, estamos diante de uma mudança de critério jurídico que, nos termos do 146 do CTN, representa mácula insanável do presente lançamento;*
- 7) *tampouco há de se falar em revisão de lançamento, já que inexistente previsão de erro de direito, dentre as hipóteses elencadas no art. 149 do mesmo Código Tributário*

Ora, diante de tal comparativo, não restam dúvidas, que, **em termos fáticos**, ambos os processos contemplam:

- A) a existência de um *novo* lançamento de ofício de crédito tributário, tratando dos mesmos *atos geradores (sachverhalt)* – ocorridos no mesmo período e lançados contra o mesmo contribuinte;
- B) que antes fora cancelado por fundamento de *erro de direito*;
- C) sendo tal *erro de direito* desvinculado do mérito da exigência (no primeiro, *glosa de exclusão da provisão da Instrução CVM 119* e, no segundo, *arbitramento com base nas notas fiscais de serviço*, no outro).

Como já mencionado, a *legislação* sob análise é o art. 146 do CTN, norma geral de Direito Tributário que, por definição e hierarquia kelseniana, tem ampla abrangência e abstração. Muito *difícil* e extremamente *raro* verificar, em dois casos em que os aplicadores do Direito tratam, direta objetivamente, dessa norma, haver qualquer prejuízo na identificação da *divergência* e do dissídio na *interpretação da legislação tributária* em razão de discrepâncias do histórico dos fatos envolvidos.

E, ao seu turno, não restam dúvidas, que, **em termos dissídio jurisprudencial**, temos que:

Acórdão recorrido: O art. 146 do CTN, quando trata da alteração de critério jurídico, vincula-se às *interpretações* procedidas pela Autoridade Fiscal, **não sendo dispositivo aplicável** diante do cancelamento de Autuação anterior, sobre os mesmos *atos geradores*, por **erro de direito**, havendo obrigação funcional de se proceder a nova exigência. Apenas fica vedado o novo lançamento de ofício quando apreciado o mérito da causa, em todos seus aspectos, e há a exoneração do contribuinte. O **erro de direito** no método legal para a apuração do crédito tributário **não está** abrangida na proibição de alteração do critério jurídico.

Acórdão paradigma: O art. 146 do CTN, quando trata da alteração de critério jurídico, abrange os elementos constitutivos do lançamento de ofício, **sendo dispositivo aplicável** diante do cancelamento de Autuação anterior, sobre os mesmos *atos geradores*, por **erro de direito**, não havendo previsão legal para se proceder a nova exigência, sendo vedado novo lançamento. O **erro de direito** no método legal para a apuração do crédito tributário **está** abrangida na proibição de alteração do critério jurídico.

Resta, assim, evidente e inquestionável a devida similitude fática necessária daquilo relevante para o debate da incidência da legislação questionada, bem como a manifesta divergência na sua interpretação, restando plenamente atendidos os requisitos do art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente, conforme já previamente já acatado.

Ainda, a Recorrida questiona o conhecimento da matéria (2) *Decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 2008, diante da inaplicabilidade do artigo 173, inciso I, do CTN.*

Defendendo o seu não conhecimento, limita-se a dizer que *não foi demonstrada a semelhança dos casos concretos discutidos nos paradigmas apontados. Além disso, conforme já consagrado reiteradamente pelo STJ e neste CARF, a decadência somente pode ser contada na forma do art. 150, § 4º do CTN diante de demonstração de pagamento antecipado do tributo. E pagamento é matéria cujo ônus da prova compete ao interessado que alega sua ocorrência e não pode ser presumido. Logo, os recursos também não merecem seguimento neste ponto.*

Aqui, *data maxima venia*, verifica-se falta de dialeticidade com o presente processo, sendo alegação genérica, sem qualquer demonstração, apontamento, menção, remissão a qualquer elemento próprio destes autos.

E, na verdade, efetivamente sobre a questão do conhecimento, apenas existe lá a afirmação abstrata de que *não foi demonstrada a semelhança dos casos concretos discutidos nos paradigmas apontados* tem pertinência. As demais assertivas estão abarcadas pelo mérito ou são questão factuais, que igualmente não foram demonstradas – mas simplesmente afirmadas.

Assim, não procede tal arguição.

Uma simples análise dos v. Acórdãos n.º 9202-003.397 e n.º 1402-002.533, ambos acatados para questionar a matéria de decadência, deixa claro o entendimento de que, uma vez ausentes as condutas *fraudulentas, dolosas e simuladas*, computa-se a caducidade do crédito tributário, referente a tributo sujeito ao lançamento por homologação, pelo art. 150, §4º, do CTN.

Como muito acertado fez o r. Despacho de Admissibilidade, o prosseguimento desta temática é vinculada a outra matéria, esclarecendo que *como se verá no item 5 deste despacho, foi reconhecida a existência da divergência suscitada pelos recorrentes relativamente à matéria "Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude – Interpretação divergente quanto ao artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/96 e 72 da Lei n.º 4.502/64". Nesse sentido, como a divergência sobre a decadência, ora sob exame, tem como objeto a comprovação do dolo, e como a divergência sobre a comprovação do dolo foi admitida quando do exame da multa qualificada (item 5 deste despacho), a divergência sobre a decadência também deve ser admitida, ainda que por decorrência lógica.*

Irretocável a conclusão daquele r. *despacho* monocrático, sendo devido o prosseguimento do tema, dependente da eventual reforma do entendimento estampado Acórdão n.º 1302-002.631, ora recorrido, sobre a ocorrência de tais *ilícitos*.

Nesse ponto, de ser conhecido o Recurso Especial (*se*, igualmente, conhecida a matéria referente *a comprovação de dolo e fraude – Interpretação divergente quanto ao artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e 72 da Lei nº 4.502/64*).

Agora, no que tange à matéria **4) Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei nº 7.689/1988 e 57 da Lei nº 8.982/1995**, inicialmente denegada, mas acatada pelo r. Despacho de Agrava, a I. Procuradoria afirma *que merecem prevalecer, nesse ponto, as conclusões do Despacho 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara de 13 de abril de 2020 no sentido de que a divergência não restou demonstrada: (...).Os pontos levantados pelo r. despacho são e foram relevantes para a conclusão do acórdão recorrido. Não havendo semelhança, a divergência no ponto não deve ser admitida.*

Carente - mais uma vez - de um cotejo específico, cingindo-se apenas a replicar o r. Despacho de Admissibilidade (reformado, nesse ponto, pelo provimento dos Agravos).

Diante disso, por simetria, este Conselheiro, com a devida licença, vai, igualmente, permitir-se colacionar como razões de conhecimento desse tema os fundamentos do r. *decisum* de Agravo, com os quais concorda, em razão da evidente irrelevância, para o tema legal controvertido, das pontuais diversidades fáticas:

A similaridade fática demandada entre os acórdãos recorrido e paradigmas há de ser sobre os aspectos que se mostraram relevantes para as respectivas decisões.

O voto condutor do acórdão recorrido, conforme examinado, decidiu exclusivamente por razões de direito, a saber, seu entendimento de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 permite que as despesas com a amortização de ágio, indedutíveis para fins do IRPJ, sejam também assim consideradas para fins da CSLL. Nada leva a crer que, caso não se tratasse de ágio interno, a decisão poderia ser diferente.

Os paradigmas, por outro lado, sem fazer qualquer menção a tratar-se o questionamento do Fisco de ágio interno ou não, decidiram em sentido oposto, declarando inaplicável o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 para fins de exigência da CSLL. Nada leva a crer que, caso ali se cuidasse de ágio interno, as decisões poderiam ser diferentes.

Há que se reconhecer, nestes termos, a irrelevância da dissimilitude fática invocada pelo despacho agravado para os acórdãos considerados e, em tais condições, o agravo deve ser acolhido para esta matéria “Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei nº 7.689/1988 e 57 da Lei nº 8.982/1995”.

Posto isso, o Recurso Especial também merece prosseguimento quanto a esse ponto.

Por fim, em relação a todos os demais temas acatados preliminarmente, a Fazenda Nacional aduz que *quanto ao ágio, qualificação da multa e responsabilidade solidária, fica claro que os fatos e provas discutidos no paradigma apontado são distintos dos analisados neste feito. Com atenção especial voltada para a constatação da decisão recorrida no sentido de que “pois o histórico do grupo Boticário demonstra que a criação artificial de ágio era uma rotina nas atividades do conglomerado”*.

Mais uma vez, tal afirmação das Contrarrazões, quanto à discrepância fática, é genérica e desprovida de qualquer dialeticidade, não referindo-se aos recursos combatidos ou a qualquer elemento, próprio desta causa específica, podendo, assim, já ser descartado.

E o mencionado histórico do grupo Boticário demonstra que a criação artificial de ágio é uma afirmação especulativa, extrajurídica, que consta desde o TVF (não sendo, como equivocadamente dito, uma constatação do v. Acórdão recorrido), que em nada foi decisivo para a r. decisão alcançada sobre os temas de *ágio interno, qualificação da multa e responsabilidade solidária*.

Desse modo, não há razões para se negar o prosseguimento do *Apelo* Especial também em relação a tais temas, que trouxeram v. Acórdãos *paradigmas* que trataram das temáticas legais por trás dos debates, sem *discriméns* circunstanciais que afetem a existência e a prevalência dos tão conhecidos e recorrentes dissídios jurisprudenciais sobre a mesma *legislação* regente do ágio, das hipóteses de qualificação da multa e da responsabilidade tributária - individualmente analisadas em cada um deles, sendo já acatados para o conhecimento de tantos outros Recurso Especiais nessa C. 1ª turma da CSRF, restando exprimida a mais clara divergência interpretativa.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos termos dos r. Despachos de Admissibilidade de fls. 4.341 a 4.365 e de Agravo, fls. 4.456 a 4.466.

Mérito

Como fora vencido em relação ao conhecimento do tema de nulidade, referente ao art. 146 do CTN, assim como das matérias meritórias, relativas à dedução do ágio *glosado*, passa-se, agora, diretamente, à análise conjunta e consequencial das matérias **(5) Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude - Interpretação divergente quanto ao artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e 72 da Lei nº 4.502/64 e (2) Decadência**

relativa aos fatos geradores ocorridos em 2008, diante da inaplicabilidade do artigo 173, inciso I, do CTN.

Este mesmo Conselheiro já teve a oportunidade de se pronunciar sobre essa temática no v. Acórdão n.º 1402-002.692, ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção e no v. Acórdão n.º 9101-005.778, nessa 1ª Turma da CSRF.

Ainda que superado o tema meritório de legitimidade e da legalidade de dedução do ágio sob análise das bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, cabe, preliminarmente, uma breve apresentação, retrospectiva, e a delimitação da legislação regente da matéria tributária *central*, incidente e aplicável à causa.

Com o crescimento do desenvolvimento empresarial no Brasil do Século XX, após a disseminação acadêmica das Ciências Contábeis e a regulamentação da profissão do contador - com a criação do Conselho Federal de Contabilidade - veio a Lei n.º 6.404/76 modernizar as práticas contábeis nacionais, contemplando um capítulo próprio para as demonstrações financeiras, influenciada por práticas e padrões *norte-americanos* (em prestígio da *escola italiana*, que antes norteava as produções da contabilidade nacional).

Diante dessas significativas alterações contábeis, logo depois, foi publicado o Decreto-Lei n.º 1.598/77, motivado pela necessária promoção de adequação da legislação fiscal às novas regras contábeis, fixando critérios de apuração da base de cálculo do IRPJ, quantificado a partir do lucro contábil das entidades.

E já nessas disposições do Decreto-Lei n.º 1.598/77 estabeleceu-se como seria feita a contabilização das aquisições de participações societárias, então submetidas à avaliação pelo método de equivalência patrimonial.

Nessa esteira, a redação veiculada no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 determinou que a entidade que avaliasse investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deveria, na ocasião da aquisição da participação societária, desdobrar o custo desta operação em: valor de patrimônio líquido e *ágio* ou *deságio* percebido – estes últimos calculados pela diferença entre o valor total praticado na transação de obtenção do investimento societário e o valor de patrimônio líquido, correspondente a tais participações adquiridas, na época do evento.

Frise-se que o art. 20, §2º, do Decreto-Lei n.º 1.598/77¹ também estabeleceu que o registro contábil do ágio, segregado e autônomo, seria procedido conforme o seu fundamento

¹ Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

econômico, elencando as seguintes modalidades: 1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada, superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; 2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros e 3) valores referentes ao fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Naquela época, ficou estabelecido que o valor do ágio seria submetido apenas à amortização contábil, por meio de lançamento em conta redutora de ativo, em contrapartida a despesas operacionais, sendo que os critérios de amortização iriam variar de acordo com o seu respectivo fundamento econômico. O seu art. 25², após alteração pontual do Decreto-lei nº 1.730/79, expressamente impôs a *neutralidade* do ágio e do *deságio* na apuração do Lucro Real, podendo seu *saldo* contábil apenas influenciar o cálculo de eventual ganho ou perda de capital, na alienação ou liquidação do investimento societário, nos termos do art. 33³.

E assim foi até a segunda metade da década de 1990, quando, dentro do “Pacote FHC”, deu-se início ao processo de privatização das empresas estatais e criação de incentivos para investimento nas empresas nacionais.

No contexto do Programa Nacional de Desestatização – PND – sem modificar as regras contábeis sobre o tratamento do ágio - foi publicada a Lei nº 9.532/97, alterando a legislação tributária federal, que trouxe no seu artigo 7º disposição expressa que permitia, quando da incorporação entre a empresa investidora (adquirente, a qual registrou o ágio da aquisição da participação societária) e a coligada ou controlada investida (adquirida), a dedução das despesas referentes ao ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura do Lucro Real, na proporção máxima de 1/60 (um sessenta avos) ao mês – 5 (cinco) anos. O art. 8º garantiu a mesma possibilidade de dedução do ágio quando se operava a *incorporação reversa* pela investida, ao invés da investidora⁴.

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

² 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.

³ 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 - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º do artigo 20;

III - ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;

⁴ 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;

De forma resumida, este é o cenário contábil (Decreto-Lei n.º 1.598/77) e normativo-tributário (Lei n.º 9.532/97) do aproveitamento fiscal do ágio, ao tempo das operações procedidas e aplicáveis aos *atos jurídicos tributários (sachverhalt)* colhidos nessa Autuação.

Apenas para dar maior completude ao histórico legislativo procedido, registre-se que, anos depois, tornaram-se vigentes e aplicáveis as Leis n.º 11.638/2007 e n.º 11.941/2009 (que inseriram o padrão *International Financial Reporting Standards – IFRS*) e as *novas* normas tributárias sobre ágio contidas na Lei n.º 12.973/14. Igualmente, foram editados os CPC 15 e CPC 18, tratando do tema na seara contábil.

Pode-se extrair das disposições legais vigentes e aplicáveis aos *atos geradores* tratados nessa demanda que a dedução ágio demandaria alguma contraprestação na aquisição de participação societária, que expressasse *sobrepreço* em relação ao valor correspondente do patrimônio líquido do *investimento*, atribuído a *rentabilidade futura* calculada, seu registro, *por ocasião* da operação, com a segregação de sua monta, e a extinção de pessoa jurídica investida, *em virtude de incorporação, fusão ou cisão*, a absorção do seu patrimônio pela investidora (ou vice-versa).

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 n.º 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;

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 n.º 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.

§ 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.

Claramente, acima de qualquer dúvida, não existia qualquer proibição expressa na legislação do aproveitamento tributário do chamado *ágio interno*, gerado em operações entre partes relacionadas.

E tal constatação analítica *negativa* é crucial para a resolução da temática da qualificação da multa de ofício aplicada nesses casos.

Em relação à jurisprudência dos E. Conselhos de Contribuintes e deste E. CARF, ainda que seja certo que o acatamento do *ágio interno*, pela simples ausência de sua proibição em norma fiscal, sempre tenha sido uma corrente tímida e minoritária, com o tempo - como o célebre ex-conselheiro deste E. Tribunal Administrativo, Marcos Shiguelo Takata, tanto defendeu⁵ - passou-se a se analisar, identificar e dar tratamento jurídico diverso ao *ágio interno sem causa* e ao legítimo *ágio interno com causa*, real.

Ou seja, nunca houve uma condenação total, geral e abrangente do aproveitamento do *ágio interno* pela jurisprudência administrativa tributária federal, voltando-se, na verdade, o contencioso à investigação dos aspectos casuísticos e individuais, probantes, de cada um dos processos para a validação da acusação de *artificialidade* e a verificação de sua dedutibilidade (e, somado a isso, o total silêncio dessa C. CSRF sobre o assunto, que perdurou até 2016, e igualmente dos Tribunais do Poder Judiciário, até muito recentemente).

Até a edição da Lei nº 12.973/14, o panorama sobre a licitude do aproveitamento fiscal da figura conceitual do *ágio interno* apenas teve a *incerteza* como elemento certo.

Posto isso, agora, é adequado e pertinente verificar o fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para a qualificação da multa de ofício nessa Autuação, sob escrutínio (fls. 1.399 a 1.401):

⁵ *Ágio Interno sem Causa ou “Artificial” e Ágio Interno com Causa ou Real – Distinções Necessárias*. In *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 3º vol. Coord. Roberto Quiroga Mosquera e Alexandro Broedel Lopes, São Paulo : Dialética, 2012. p. 214.

XVIII. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

114. Verificamos que no ano de 2008, a **BOTICA** deixou de recolher aos cofres públicos em função da amortização do "ágio" deduzida indevidamente R\$ 1.006.764,63 de IRPJ e R\$ 362.435,27 de CSLL, ao passo que no mesmo período ela apresentou um Lucro Líquido de R\$ 11.051.344,17, conforme **Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados** da DIPJ 2009 AC 2008, retificadora, entregue em 14/10/2013, carreando aos sócios na época da ocorrência dos fatos, **Miguel Gellert Krigsner** e **Artur Noemio Grynbaum**, neste mesmo ano dividendos de, respectivamente, R\$ 7.162.283,52 e R\$ 1.790.570,86 e Juros sobre o Capital Próprio (JCP) de R\$ 3.168.000,00 e R\$ 792.000,00.

115. No ano de 2009, pelo mesmo motivo, a **BOTICA** deixou de recolher aos cofres públicos R\$ 3.467.765,48 de IRPJ e R\$ 1.126.837,10 de CSLL. Esta dedução contribuiu ainda para que chegasse a um **prejuízo fiscal** de R\$ 10.195.289,28 e a uma base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 11.641.938,98, que refletiram na redução do IRPJ e da CSLL de exercícios subsequentes. Registre-se, entretanto, que neste período ela apresentou um Lucro Líquido de R\$ 17.908.067,34, conforme **Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados** da DIPJ 2010 AC 2009, 2ª retificadora, entregue em 23/10/2013, o que permitiu aos sócios **Miguel Gellert Krigsner** e **Artur Noemio Grynbaum** receberem de dividendos, respectivamente, R\$ 13.229.527,38 e R\$ 3.307.381,81.

116. Tais dados indicam o elevado interesse dos mencionados acionistas no resultado de todas as reestruturações societárias, por eles próprios deliberadas, haja vista que sempre ocuparam as mais altas posições no Conselho de Administração, tanto da **BOTICA** quanto da companhia **G&K**, à época de ocorrência dos fatos geradores, em função da participação acionária praticamente integral que detinham nas referidas empresas, como, de resto, em todas as demais do Grupo Boticário. Eram exatamente estas posições de comando que lhes conferiam total poder de decisão.

117. A confirmação do informado no parágrafo precedente pode ser feita consultando-se as atas das assembleias da fiscalizada, desde a relativa à 32ª Alteração do Contrato Social, ocorrida em 1º/01/2005, até a da AGO/AGE de 17/09/2010, para nos limitarmos ao período ora verificado. Em todas, encontraremos administrando a empresa os senhores **Miguel Gellert Krigsner** e **Artur Noemio Grynbaum**. As referidas atas encontram-se às fls. 1.135 a 1.328.

118. A ocorrência de operações como as que nos deparamos, com o intuito de registrar um ágio fictício, deduzindo-o da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se enquadra na hipótese prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, já que o objetivo com estas operações era impedir o Fisco do conhecimento de como ocorreu realmente o fato gerador ou de aspectos deste, o que autoriza a cominação da **multa de lançamento de ofício qualificada**, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

II- omissis

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

119. O intuito de fraude é conceito amplo, no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, artigos 71 a 73:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72." (grifos nossos)

120. O conceito de **dolo** encontra-se no inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940), que prevê que crime doloso é aquele em que "... o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Como se vê, a lei penal brasileira adotou, para a conceituação de dolo, a **teoria da vontade**. Isso significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza ou deixa de realizar e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade, são:

- a) vontade de agir ou de se omitir;
- b) consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado;
- c) consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

121. No presente caso, com a intenção do ágio fictício diminuir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e os respectivos valores a recolher, o dolo, a vontade e o intuito de fraude são evidentes. Eles exsurtem da elaboração de documentos, como laudos, alterações contratuais e lançamentos contábeis e extra-contábeis, que tiveram por finalidade impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do **verídico** fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.

122. Acrescente-se a tudo isto que o fato de **incluir nas DIPJ informações sobre o "ágio" como se ele dedutível fosse, em nada altera a tipificação do dolo**. Ao contrário, constitui-se em **mais uma parte da estratégia para tentar mascarar-lo**. A conduta repetida, de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não apenas nos AC de 2008 e 2009 ora autuados, mas durante outros anos que os seguiram (no caso da **BOTICA** a amortização total foi prevista para ser concluída em **8 anos**, ou seja, até outubro de 2016), tanto direta quanto indiretamente (na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL), expõe a sonegação enquadrada no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64.

123. Mesmo correndo o risco de sermos repetitivos, é imprescindível dar a maior ênfase possível ao fato de que o resultado dos atos praticados, sob uma aparência legal, foi que o enorme volume de recursos desviados da incidência tributária, em sua quase totalidade, sequer permaneceram na empresa, sendo destinados diretamente para o patrimônio pessoal dos administradores/acionistas supracitados.

124. Ou seja, a flagrante ação dolosa dos administradores, mais do que para a empresa, visou levar os maiores benefícios possíveis dela advindos para si próprios, às custas do erário público.

Em suma, extraímos dos motivos e termos literais da acusação, acima reproduzidos, que o fundamento jurídico para a qualificação multa de ofício arrima-se nas constatações de que:

1) *a ocorrência de operações como as que nos deparamos, com o intuito de registrar um ágio fictício, deduzindo-o da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se enquadra na hipótese prevista nos artigos 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/64;*

2) *já que o objetivo com estas operações era impedir o Fisco do conhecimento de como ocorreu o fato gerador ou de aspectos deste (...);*

3) *No presente caso, com a intenção do ágio fictício diminuir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e os respectivos valores a recolher, o dolo, a vontade e o intuito de fraude são evidentes. (...);*

4) *o fato de incluir nas DIPJ informações sobre o “ágio” como se ele dedutível fosse, em nada altera a tipicidade do dolo. Ao contrário, constitui-se em mais uma parte da estratégia para tentar mascará-lo;*

5) *a conduta repetida, de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (...) expõe a sonegação enquadrada no art. 71 da Lei nº 4.502/64.*

Delimitada tal motivação, primeiro nota-se que, de *concreto*, apenas se aponta para a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão da *indedutibilidade* da *mais-valia* apurada, a qual teria sido formada de maneira *artificial*, na medida que envolveu *partes relacionadas*.

Tudo mais é especulativo e argumentativo, focado em defender, repetitivamente, que a conduta de proceder a uma dedução indevida é, na verdade, uma maneira de *esconder* a realidade – sem nenhum aprofundamento ou explicação para tal conclusão, mais ainda em relação à afirmação de que quando, devidamente, registram-se e declaram-se as rubricas do ágio ineditável ao Fisco, estar-se-ia diante de *estratégia para tentar mascará-lo* – nunca saberemos o porquê dessa assertiva.

Também muito se preocupou em apontar para o *dolo* da Contribuinte em promover tais operações e as sequentes subtrações dos dispêndios com o *sobrepreço* dos tributos sobre a renda; mas, *data maxima venia*, em suas próprias palavras e explicações, a Autoridade

Fiscal deixa claro e confirma que quando está se apontando para uma postura *dolosa*, entende-se, nada mais, estar-se diante de um ato volitivo e deliberado – a simples *vontade de agir*.

Ora, é óbvio que proceder à dedução das despesas, dos custos e às amortizações que reduzem as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sempre será um *ato de vontade*. Desconhece-se as modalidades de *dedução culposa* ou aquela *acidental*.

Natural que, na medida em que o contribuinte entende que tal dispêndio foi efetivamente sofrido e a legislação permite a sua dedução, ele irá proceder à sua *subtração* da monta onerada pelos tributos – é o seu dever com a gestão da entidade, com seus investidores e com os titulares.

E é exatamente nesse *entender* que reside a chave para a resolução de toda essa *celeuma* da duplicação da penalidade infracional ordinária.

O que temos aqui é a mais profunda e complexa divergência interpretativa da legislação fiscal sobre a dedução do ágio entre contribuintes e Fisco. Ilustra-se a seguir.

De um lado, o *particular* não identifica nenhuma proibição na lei tributária, inclusive na regra específica e especial e - considerando o princípio da legalidade estrita, os limites ao poder de tributar, a sua garantia constitucional de livre iniciativa e organização negocial, a individualidade das entidades e, até mesmo, a mais abstrata *norma negativa* ou o *princípio ontológico* que há tanto garante que “tudo o que não estiver juridicamente proibido, ou obrigado, está juridicamente permitido” (além de muitos outros fundamentos e razões mais específicas e técnicas) - extrai uma interpretação minimamente plausível de que, mesmo fazendo negócios de aquisição de investimentos societários *intragrupo*, dentro de cadeia societária relacionada, sujeita a controle comum, podendo tal transação, independentemente dos termos de sua satisfação, dar margem contábil ao reconhecimento e registro de *mais-valia*, justificável por *rentabilidade futura*, ainda estaria a dedução desse dispêndio garantida pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

De outro lado, o Fisco defende que, mesmo não existindo proibição legal expressa, é certa a vedação por regras contábeis e regulatórias do aproveitamento do *ágio interno*, somada à manifesta artificialidade dos termos e condições do negócio firmado, a ausência da sua realidade e expressão econômica – em razão do uso de reavaliações ou mesmo patrimônio comum ao Grupo Econômico para saldar tal *investimento* – apontando para outras diversas limitações legais de negociações entre partes relacionadas gerarem reflexo fiscal, ou mesmo contra terceiros (além de muitos outros fundamentos e razões mais específicas e técnicas), e extrai uma interpretação minimamente plausível, para rotular de *ficício* tal dispêndio, defendendo o manifesto desatendimento às condições legais para o aproveitamento tributário do ágio, insculpidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, glosando a sua dedução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Quem está com a *razão*? Tanto faz, para fins da aplicação da multa de ofício qualificada. Tal hipótese está fora desse conflito – e se foi lá colocada, deve ser retirada.

Não pode ser tolerado e deve ser rechaçado, a todo custo, o fenômeno da transformação de divergência interpretativa, entre contribuintes e Fisco, em criminalização.

Inexistindo uma proibição objetiva e expressa, toda outra conclusão de ilicitude sempre será subjetiva e demanda construção hermenêutica para ser alcançada, sendo passível de toda discordância e questionamento. De fato, as interpretações que arrimam pretensões antagônicas devem, sempre, ser confrontadas e julgadas; contudo, o *preço* da sua improcedência – muitas vezes apenas transitória - não pode, jamais, ser o estigma e a punição dirigidas aos delinquentes.

É certo que *a César o que é de César*, mas nem sempre é tão certo o que e quanto disso é devido a César.

Isso porque todo tributo devido pelos contribuintes ao Estado decorre de obrigação prevista em *Lei* – que, no Brasil, parte da delimitação e do delineamento de competências dos Entes federativos na Constituição da República, sendo regulamentado seu exercício por normas gerais de Direito Tributário previstas em Lei Complementar, devidamente instituída nas Leis Ordinárias de suas esferas e regulamentada por infundáveis normativos, de mais baixa hierarquia kelseniana.

E todas essas normas, inseridas em complexa estrutura legislativa, referentes aos deveres tributários, estão sujeitas (e dependem, para sua aplicação e observância) a interpretação, permitindo as mais diversas modalidades hermenêuticas sobre seus elementos, alcance e efeitos.

Acresce ainda que toda a dinâmica jurídica obrigacional entre contribuinte e Fisco ocorre dentro de um cenário de eterna tensão na determinação daquilo que pertence definitivamente ao *privado* e daquilo que deve ser destinado ao *público*, erigido pelas forças de pretensões patrimoniais manifestamente opostas, revelando-se uma verdadeira trincheira onde se pelega pelo *efetivo* alcance das normas postas e a grandeza do poder de tributar.

Sendo sociologicamente intrínseco, natural e esperado o conflito entre contribuintes e Fazenda Pública pela medida de penetração permitida no patrimônio privado, a multa exasperada, que atualmente até supera o valor do tributo supostamente inadimplido, deve ter aplicação *mínima*, excepcional e reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou *plausibilidade* de boa-fé, mediante a produção de prova cabal e concreta, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas.

Nessa esteira, sumariamente, deve ser descartada a ocorrência de *fraude*. Isso pois, a figura da *fraude*, tratada de maneira parca e um tanto excessivamente específica no art. 158 do Código Civil de 2002, pode ser delimitada, conceitualmente, no Direito nacional como o emprego de ardid ou artifício, configurando conduta dolosa, de má-fé, visando ao *engano* de terceiro, para provocar-lhe dano ou obter, para si, vantagem indevida. A jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça⁶ foi a grande responsável por *definir* tal importante instituto legal.

Na seara tributária, tal definição limita e emoldura o alcance, então, *temático* do art. 72 da Lei nº 4.502/64⁷, veiculado antes das normas gerais do Código Tributário Nacional e das construções e alterações conceituais do próprio Direito Civil, agora vigentes.

Confirmando tal assertiva, confira-se a brilhante lição de Alfredo Augusto Becker⁸, cuja autoridade sobre o tema não comporta *desafio*:

Em resumo: as regras jurídicas que geram as relações jurídicas tributárias são regras jurídicas organicamente enquadradas num único sistema que constitui o ordenamento jurídico emanado de um Estado. Desta homogeneidade sistemática (homogeneidade essencial para o funcionamento de qualquer organismo e, portanto, essencial para a certeza do direito que deve derivar do organismo jurídico), decorre a consequência de que a regra de Direito Tributário, ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo de Direito, assim o faz, aceitando o mesmo significado jurídico que emergiu daquela: expressão (fórmula ou linguagem literal legislativa) quando ela entrou para o mundo jurídico naquele outro ramo do Direito.

E mesmo que se entenda que praticar um negócio economicamente *artificial* seja, atualmente, um ilícito (dentro de uma abordagem diversa daquela constante do TVF, totalmente casualista e muito arrojada), tal manobra, mesmo assim, não evidencia a fraude ou seu intuito, carecendo nesse apontamento – pelo menos – do elemento da falsidade, do artifício arditoso e da má-fé no emprego do elementos propositalmente enganosos.

Curioso que, em toda sua construção, a Autoridade Fiscal refere-se às operações e ao ágio, delas percebido, como *artificial* ou *ficício*, não se aventurando em rotulá-las, diretamente, de fraude – exatamente por tal ilícito não ocorreu. Nenhuma hipótese legal de *fraude* foi concretamente demonstrada e comprovada pela Autoridade Fiscal.

Repita-se, como já defendido em muitos outros votos, que não se trata de mero *preciosismo* ou *excesso de apego técnico* aos termos da Lei; está-se diante de figuras regidas

⁶ Vide HC 285.587/SP, Sexta Turma, Exmo Min. Rel. Rogerio Schiatti Cruz, publicado em 15/03/2016.

⁷ Art. 72. 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁸ Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2010, p. 132.

pelo Direito Civil, com características, delimitação e efeitos próprios. Não pode ser tratado o tema com *indiferença* ou *flexibilidade* para fins da constatação do objeto da acusação fiscal e da correção da aplicação da pena ou, ainda – derradeiramente – para a análise de sua procedência, no ambiente contencioso.

Os diferentes institutos jurídicos não se confundem com meras *palavras* do léxico luso-brasileiro, não havendo sinonímia, confusão ou fungibilidade entre si, possuindo regulamentação legal e, conseqüentemente, alcances e efeitos próprios, distintos e singulares.

Ainda, de maneira diametralmente oposta àquilo que afirmou a Autoridade Fiscal, todas as operações, seus elementos negociais, documentais e registraes foram mantidos *abertos* e *transparentes*, sendo devida e espontaneamente declarados ao Fisco, não havendo qualquer ocultação – muito pelo contrário. Assim, apenas aventar a presença de *sonegação*, sem estar diante do *acobertamento malicioso*, já se revela improcedente e absolutamente infundado.

Por fim, cabe ainda enfrentar o argumento de *reiteração* da infração de deduzir *ágio interno* por diversos anos, como elemento capaz de configurar *sonegação* e arrimo para a qualificação da multa de ofício.

Bom, como demonstrado anteriormente, as próprias normas que regulam o aproveitamento fiscal de ágio já permitem um *ritmo* de dedução de até 1/60 (um sessenta avos) ao mês – 5 (cinco) anos. Logo, a Autoridade Fiscal está se valendo de mecanismo legal próprio da amortização do dispêndio e do interregno ocorrido entre o seu início e a Ação Fiscal para a justificar a presença de *sonegação*, o que é manifestamente inadequado e improcedente.

Em relação a manobra argumentativa da *reiteração* do cometimento da infração, como motivo para a qualificação da pena ordinária correspondente, sempre estará nela ausente a demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração tributária verificada, que traduz-se em simples inadimplemento do crédito tributário.

Não se encontra na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento ordinário. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico comum, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal* do vencimento do tributo, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização e o contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do *dolo* e constatação do real *intentio* daquele que é punido pelo Estado.

Claramente, tal critério extrajurídico de *repetição* infracional é incapaz de retratar postura *sonegatória* contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Dessa forma, considerando tudo aqui aduzido, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício.

E, uma vez afastada a presença desses ilícitos e devidamente declarada improcedente a qualificação da multa de ofício, cabe analisar a matéria decorrente e vinculada da (2) *Decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 2008, diante da inaplicabilidade do artigo 173, inciso I, do CTN.*

Assim o tema foi tratado e justificado no TVF (fls. 1.398):

XVII. DA DECADÊNCIA RELATIVA AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM 2008

110. Segundo o art. 150, § 4º, do CTN, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso do IRPJ e da CSLL, o prazo quinquenal deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, **salvo se comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação:**

“§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

111. Já o artigo 173 do CTN determina que:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

112. No caso destes autos, a jurisprudência é pacífica em deslocar a contagem do prazo decadencial para o art. 173, inciso I, do CTN (dolo, fraude ou simulação).

113. Assim, pela regra geral do § 4º do art. 150, para fatos geradores ocorridos no ano de 2008, o lançamento poderia ocorrer apenas a partir do ano de 2009. Entretanto, no presente caso, que se enquadra no art. 173, inciso I do CTN, tal prazo será contado a partir de 2010, encerrando-se em 2014.

Como se observa, a fundamentação para a adoção do prazo decadencial do art. 173, inciso I, CTN pela Autoridade Fiscal foi exclusivamente consequencial às acusações que motivaram a duplicação da pena, permitindo também tal *deslocamento* da regra especial de caducidade.

Registre-se que nenhum outro argumento ou elemento sobre a (in)ocorrência de decadência foi tratado na demanda.

Tendo sido, agora, afastada a acusação de presença de tais condutas, pela mesma lógica consequencial, não há mais fundamento para afastar a regra e o prazo específicos do art. 150, §4º, do mesmo *Codex Fiscal* - o que exclui da exação todo crédito tributário de tal período de 2008 da Autuação, em face da consumação da decadência.

Por derradeiro, em relação ao outro tema conhecido, da *(7) Ausência de Responsabilidade Tributária Solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 135, III do Código Tributário Nacional é igualmente afetado pelo afastamento da ocorrência dos ilícitos de fraude, sonegação, simulação ou conluio.*

Nessa esteira, a responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.

A mera constatação da situação de titular ou da função de administração em instrumento societário, assim como a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador.

Ora, a aplicação do art. 135 do CTN não pode ser objetiva e automática diante de ilícito tributário da Pessoa Jurídica (*in casu*, prevaleceu apenas a dedução indevida de ágio, que nada mais representa do que inadimplemento fiscal).

Confira-se a lição do jurista Aliomar Baleeiro⁹ (em obra atualizada pela Profa. Misabel Abreu Machado Derzi) sobre o tema:

A aplicação do art.135 supõe assim:

⁹ Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed., rev. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757.

- 1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;*
- 2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;*
- 3. a autuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante no art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito).*

As falhas contábeis, o descumprimento de obrigações acessórias, as deduções indevidas e mesmo o inadimplemento fiscal direto não bastam para acionar a hipótese da norma do art. 135, inciso III, do CTN, que demanda a fundamentação subjetiva e própria da conduta das pessoas mencionadas em tal dispositivo.

Assim, merece provimento os *Apelos* manjados pelos Responsáveis para exonerar, integralmente, sua sujeição passiva.

Diante do exposto, na parte conhecida, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte e dos Responsáveis, afastando a qualificação da multa de ofício e exonerando a responsabilidade dos sócios administradores.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator.

Fl. 43 do Acórdão n.º 9101-005.973 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10980.723835/2014-11

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O I. Relator restou vencido no conhecimento das matérias nulidade (n.º 1), decadência como matéria autônoma (n.º 2), dedutibilidade da amortização do ágio interno na base de cálculo do IRPJ (n.º 3) e da CSLL (n.º 6), bem como no mérito da matéria relativa à responsabilização dos administradores (n.º 5).

Passa-se, primeiro, ao conhecimento dos recursos especiais da Contribuinte e dos responsáveis.

Iniciando pela matéria n.º 1 (*Nulidade - Erro de enquadramento legal (“erro de direito”) - Violação do disposto nos 146 do CTN*), colhe-se do exame de admissibilidade que:

Pois bem, pelo exame dessa parte dos recursos, e do inteiro teor do acórdão recorrido, é possível verificar que os recorrentes lograram êxito em demonstrar o prequestionamento da matéria pois a Turma, apreciando a questão, decidiu que:

- a) no caso, o lançamento anterior (processo n.º 10980.722215/2012-94) havia sido cancelado em razão de ter sido realizado com vício de erro de direito;
- b) o erro de direito, conforme doutrina apontada, não se confunde com a modificação do critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN, logo, essa norma a ele não se aplica;
- c) como o lançamento anterior (processo n.º 10980.722215/2012-94) havia sido cancelado em razão de erro quanto a tipificação legal dos fatos apurados pela fiscalização (erro de direito), e não em virtude de suposta inoportunidade daqueles fatos, não se operou a coisa julgada material, daí porque é válida a realização de novo lançamento sobre os mesmos fatos, agora com a correta tipificação legal.

[...]

A fim de demonstrar a existência de divergência interpretativa acerca dessa matéria, os recorrentes apontam como paradigmas os acórdãos nos 9101-004.213 e 2201-004.758.

[...]

Já em relação ao segundo acórdão paradigma, n.º 2201-004.758, é de se dizer que os recorrentes lograram êxito em demonstrar a divergência interpretativa.

Cabe registrar que no segundo paradigma o Colegiado debruçou-se, inicialmente, sobre questão preliminar, referente à validade, ou não, da realização de novo lançamento pelo Fisco, mesmo antes de ter sido julgado o recurso de ofício relativo à decisão da DRJ que cancelou o primeiro lançamento.

Como acolheu essa preliminar, o Colegiado que julgou o segundo paradigma não precisaria adentrar ao mérito, que trata justamente da questão da (in)validade do segundo lançamento feito para sanear erro de direito contido no primeiro lançamento. Assim, caso o mérito não houvesse sido julgado, obviamente não haveria similitude fática entre o segundo paradigma e o acórdão recorrido, em que o segundo lançamento foi realizado somente após o trânsito em julgado da decisão administrativa que decidiu por cancelar o primeiro lançamento.

No entanto, como o segundo paradigma adentrou ao mérito, decidindo que não cabe novo lançamento para sanear o lançamento anterior eivado de erro de direito, deve-se reconhecer a similitude fática e a divergência interpretativa.

Realmente, (i) enquanto no acórdão recorrido decidiu-se que é válida a realização de novo lançamento sobre os mesmos fatos quando o lançamento anterior houver sido cancelado em razão de erro material nele contido, (ii) no segundo paradigma decidiu-se que é inválida a realização de novo lançamento sobre os mesmos fatos quando o lançamento anterior houver sido cancelado em razão de erro material nele contido.

Ocorre que a decisão adotada no paradigma teve em conta a circunstância de o segundo lançamento ter sido formalizado na pendência de julgamento de recurso de ofício contra a decisão de 1ª instância que cancelara o primeiro lançamento. O lançamento analisado no paradigma foi lavrado em 21/03/2014 e o voto condutor do paradigma traz consignado que:

Da decisão acima, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, em conformidade com o art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, em razão de o valor exonerado ser superior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria do Ministro da Fazenda MF nº 3 de 03 de janeiro de 2008.

Em 08 de janeiro de 2014, o sujeito passivo tomou ciência da decisão da DRJ e, ainda inconformado, formalizou, em 07 de fevereiro do mesmo ano, **recurso voluntário que, juntamente como o recurso de ofício, foi submetido ao crivo do Colegiado de 2ª Instância em 16 de agosto de 2016, concluindo-se pelo não provimento do recurso de ofício** e pela consequente manutenção da exoneração de parte do lançamento.

[...]

Não identifico a inexistência de identidade de objeto alegada pela decisão recorrida. Afinal, o que se buscava no lançamento originário era a cobrança dos tributos previdenciários devidos, em certo período de apuração, incidentes sobre determinada operação de terceirização julgada fraudulenta. Já no presente caso, o que se busca é a cobrança dos mesmos tributos previdenciários devidos incidentes sobre a mesma operação e o mesmo período de apuração. Ou seja, o objeto é o mesmo. Naturalmente, os fundamentos do lançamento são distintos, já que este segundo lançamento tem o nítido propósito de corrigir equívocos cometidos no anterior.

Conforme dito alhures, **houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo em 31/03/2014**. Nota-se, portanto, que no momento da ciência do presente lançamento, ao contrário do que afirmou a autoridade lançadora, **ainda não havia sido exonerada definitivamente qualquer parcela do crédito tributário lançado no processo 10166.723934/2013-15**.

Caso houvesse tal exoneração definitiva, sendo esta motivada por vício formal, a Fazenda Nacional teria o prazo previsto no inciso II do art. 173, da Lei 5.172/66, (CTN) para constituir novamente o crédito tributário, ainda que relativo ao mesmo período de apuração e baseado nos mesmos fatos geradores. Não obstante, no caso em tela, o que temos é um novo lançamento que, em síntese, buscou corrigir falhas identificadas por ocasião de lançamento anterior, frise-se, regularmente constituído, e em um momento em que este último ainda estava plenamente ativo. (*negrejou-se*)

Nestes termos, o que o outro Colegiado do CARF decidiu foi a validade de lançamento formalizado na pendência de recurso de ofício interposto contra decisão que cancelou o lançamento anterior.

Já o acórdão recorrido teve em conta lançamento formalizado depois do cancelamento de exigência correlata anterior, promovido no Acórdão nº 1402-001.521, no qual, segundo a autoridade fiscal, *se encontra claramente que a despesa com a amortização do “ágio” era indedutível e que, por isto, ela é que deveria ter sido glosada na autuação ao invés da exclusão no Lalur*. Inexistia pendência de recurso de ofício, vez que a improcedência da exigência inicial se deu em segunda instância.

Esta Conselheira tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisão** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos votos condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que poderiam afetar a decisão da matéria, não basta a constatação de que alguma passagem do voto condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma

é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado.

De toda a sorte, há outra dessemelhança entre os acórdãos comparados e que afeta precisamente o ponto do voto condutor do paradigma no qual o I. Relator vislumbra caracterizada a divergência: no paradigma a exigência anterior foi cancelada em razão do uso inapropriado do procedimento de aferição indireta, e a exigência seguinte buscou outros elementos para determinação direta das contribuições previdenciárias devidas; já no acórdão recorrido afirmou-se a existência de *um erro técnico contábil* no lançamento anterior e que *o remédio antes adotado não foi o correto para anular os efeitos dessa fraude, mantendo-se a essência, que não foi atacada na decisão, acrescentando-se que se a decisão fosse no sentido de não existir a relação jurídico-tributária ou de não haver crédito tributário a ser lançado, por estar correta a conduta da empresa, nesse caso sim, não caberia o lançamento repetido.*

A decisão do recorrido, portanto, está pautada na especificidade do erro de natureza contábil corrigido no segundo lançamento, consistente na glosa de uma exclusão e não da despesa cuja reversão contábil motiva aquela exclusão, que é distinto daquele analisado no paradigma, no qual foi necessária, inclusive, investigação de novos fatos em substituição à aferição indireta incorretamente adotada no lançamento inicial, porque não ponderado *que este procedimento constitui medida de exceção que, nos exatos termos utilizados pelo julgador de 1ª Instância no processo originário, deve ser utilizada quando a autoridade lançadora não disponha de meios (ou tais meios não sejam confiáveis) para se chegar aos valores efetivos das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, que no caso seriam os salários-de-contribuição pagos aos empregados que mantinham vínculo empregatício formal com a Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás.*

Assim, não é possível, por quaisquer destes ângulos de visão, cogitar como o Colegiado que proferiu o paradigma se manifestaria em face do contexto dos presentes autos, de substituição da rubrica contábil/fiscal como origem dos valores glosados, em observância a decisão administrativa definitiva acerca do erro antes cometido. A divergência jurisprudencial, por esta razão, não resta caracterizada.

Na matéria nº 2 (*Decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 2008, diante da inaplicabilidade do artigo 173, inciso I, do CTN*), tem-se que o acórdão recorrido afirmou a aplicação do art. 173 do CTN *quando as circunstâncias ensejadoras do fato gerador são fraudulentas*, e a Contribuinte, em seu recurso especial, argumenta que *como isso não ocorreu no caso concreto, nitidamente o v. acórdão recorrido diverge do entendimento consolidado por esta C. CSRF formalizado no Acórdão Paradigma nº 9202-003.397, no qual restou decidido que o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN somente deverá ser aplicado nas situações em que for comprovada, pelas autoridades fiscais, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.* Diante deste contexto, consignou-se no exame de admissibilidade que:

Pois bem, como se verá no item 5 deste despacho, foi reconhecida a existência da divergência suscitada pelos recorrentes relativamente à matéria "Não incidência de multa qualificada (150%) quando ausente a comprovação de dolo e fraude - Interpretação divergente quanto ao artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e 72 da Lei nº 4.502/64".

Nesse sentido, como a divergência sobre a decadência, ora sob exame, tem como objeto a comprovação do dolo, e como a divergência sobre a comprovação do dolo foi admitida quando do exame da multa qualificada (item 5 deste despacho), a divergência sobre a decadência também deve ser admitida, ainda que por decorrência lógica.

Resta evidente, nestes termos, que a matéria n.º 2 não tem existência autônoma. A definição do prazo decadencial é dependente do conhecimento e da análise de mérito da matéria n.º 5. Se comparados os acórdãos recorrido e paradigma, a dessemelhança é patente: enquanto no recorrido a fraude ensejou a aplicação do art. 173, I do CTN, no paradigma a inocorrência de fraude ensejou o afastamento daquela regra decadencial mais alargada.

Não há, assim, divergência jurisprudencial que permita o conhecimento do recurso especial neste ponto, devendo a questão colocada ser analisada como decorrência da análise da matéria n.º 5, mantendo-se o direcionamento assim expresso no voto condutor do acórdão recorrido:

Sustenta a Recorrente que, uma vez que não foi comprovado o dolo e a fraude, o prazo decadencial deve obedecer ao artigo 150, § 4º, do CTN e não ao 173, I do mesmo código. Assim, o lançamento relativo ao ano de 2008 estaria decaído, uma vez que a constituição do crédito só se deu em 19 de dezembro de 2014.

A análise da Contribuinte parte da premissa de que o dolo e a fraude não estão comprovados. Entendo que houve dolo e fraude na presente ação fiscal, como ficará demonstrado adiante, neste voto, pelo que afasto a preliminar trazida.

Na matéria n.º 6 (*Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei n.º 7.689/1988 e 57 da Lei n.º 8.982/1995*), o recurso especial também não deve ser conhecido.

Diante da negativa de seguimento ao seu recurso especial neste ponto, a Contribuinte argumentou, em agravo, que *o que se discute efetivamente é se a base de cálculo da CSLL é a mesma base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, se a despesa correspondente ao ágio poderia deixar de ser adicionada da base de cálculo da CSLL à luz da legislação disciplinadora desse tributo. Essa é a situação (fática e jurídica) que configura a divergência jurisprudencial apontada, assim como a semelhança necessária dos casos em análise para fins de seguimento do Recurso Especial.*

Anotando que o acórdão recorrido havia decidido a questão de forma muito sucinta, por apenas apontar que *a conjugação dos artigos 6º da Lei n.º 7.689, de 1988, e 57 da Lei n.º 8.981, de 1995 impediriam que despesas fraudulentamente criadas alterem a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*, o exame em agravo exteriorizou a conclusão que o paradigma n.º 9101-002.310 não evidenciaria *que essa decisão tenha sido influenciada por se tratar de ágio interno ou não*, assim como o paradigma n.º 1301-001.394 não traria *qualquer referência no voto condutor à suposta influência, sobre a decisão atinente à CSLL, da circunstância invocada pelo despacho agravado, a saber, tratar-se, no caso, de ágio gerado por transações entre empresas que não estão sob controle comum.*

Ocorre que a decisão, nestes autos, está claramente pautada na constatação de que *a criação de despesas inexistentes influencia, também, a obtenção da base de cálculo da CSLL*. E assim se diz replicando o que relatado acerca da acusação fiscal:

39. Assim sendo, são inexistentes tanto essa despesa quanto o ativo do qual ela se origina. E, uma vez inexistente na apuração do Lucro Líquido, também deve ser inexistente para fins fiscais, já que é do Lucro Líquido, apurado segundo a legislação comercial (frise-se, que veda o reconhecimento do ágio interno), que se parte para apuração do lucro tributável (Lucro Real) e da Base de Cálculo da CSLL.

Já o paradigma n.º 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da

investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse.

O paradigma n.º 1301-001.394 também apresenta este cenário diferenciado: exigência de adição ao lucro líquido, para fins de apuração da CSLL, de amortizações de ágio adicionadas para apuração do lucro real, concluindo o Colegiado do CARF, como expresso na ementa do julgado, que *a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.*

A dessemelhança é patente e relevante: enquanto os paradigmas tratam de amortizações de ágio admitidas contabilmente, e que não repercutiriam na apuração do IRPJ em razão de norma específica, no recorrido as amortizações de ágio não são admitidas contabilmente, porque consideradas *despesas inexistentes*.

A evidência, assim, de que as decisões dos paradigmas foram influenciadas por se tratar *de ágio interno ou não* é extraída do reconhecimento de que tais amortizações são admitidas contabilmente. Sob esta premissa, não é possível concluir que os Colegiados que proferiram os paradigmas também negariam a repercussão desta glosa na base de cálculo da CSLL.

Por fim, quanto à matéria 3 (*Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno – Observância dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77*), a PGFN aponta a especificidade deste caso, em razão do *histórico do grupo Boticário*, no qual *a criação artificial de ágio seria uma rotina nas atividades do conglomerado*.

Distintamente do que assevera o I. Relator, nota-se que esta circunstância teve repercussões no voto condutor do acórdão recorrido, desde as referências iniciais consignadas na apreciação da invalidade do lançamento por ofensa ao art. 146 do CTN, quando a fraude começou a ser referida para afirmação da correção do procedimento fiscal. Veja-se:

A criação do ágio se deu sob o comando dos dois sócios e intencionalmente, dolosamente, sendo alterada característica essencial do fato gerador, com uma despesa falsa e inexistente, diminuindo o valor do imposto. Isto ficará bem claro em tópico adiante.

[...]

E esta continuidade pode ser bem exemplificada no caso presente, pois o histórico do grupo Boticário demonstra que a criação artificial de ágio era uma rotina nas atividades do conglomerado. Se não, vejamos:

[...]

Como vemos, entre 2002 e 2012, com várias operações societárias dentro do conglomerado, o Grupo Boticário criou, sem nenhum pagamento ou movimentação financeira, um ágio de R\$1.930.870.825,00 (um bilhão, novecentos e trinta milhões, oitocentos e setenta mil, oitocentos e vinte e cinco reais), valores estes que não interferiram na contabilidade, pois que estão proibidos de ser ativados, tampouco no resultado contábil, permitindo a distribuição de resultados como se não existissem, pela obrigatoriedade de constituição de provisão, conforme Instrução CVM nº 319, de 1999.

O valor fictício de ágio serviu para uma finalidade: lesar o Fisco.

[...]

O fato descrito no auto de infração é o mesmo que gerou o ágio em relação às outras empresas do grupo: Cálamo, O Boticário Franchising e Embralog. Embora o esforço hercúleo da Recorrente para tentar empreender um sentido negocial, empresarial para as operações que ensejaram a criação do ágio, seus argumentos não convencem.

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

No mesmo dia do ingresso da IGP na sociedade, 18/12/2006, a G&K incorpora as ações da OBF, da Embralog, da Botica e da Cálamo, que passam a ser suas subsidiárias integrais. As ações são incorporadas com ágio, sendo que as da Botica são avaliadas em R\$344.499.000,00, gerando um ágio de R\$206.481.363,56. O total do ágio contabilizado pela G&K, relativo às quatro empresas, monta R\$1.776.161.561,96.

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

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

Do ágio total (R\$206.481.363,56) é transferido para o patrimônio da BOTICA o valor de R\$ 193.298.809,52, conforme explicação acima, e também a provisão CVM, conta redutora.

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

A criação de um ágio na forma como se deu, em transformações sucessivas, decisões internas do grupo e sem nenhum desembolso ou movimentação financeira, atitude condenada pela contabilidade e pela CVM, nos levam à conclusão de que os atos

praticados excederam à boa-fé e a própria finalidade econômica e social do ágio, visto que constituído para lesar o Fisco.

Assim, fica mantida a multa de ofício qualificada.

[...]

No caso presente não entendo que estejamos presumindo a responsabilidade.

Vejamos os fatos.

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

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

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

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

[...]

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

Discordo enfaticamente. O conjunto das ações, como foi tratado anteriormente, caracterizou uma fraude de grandes proporções, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa. Estamos tratando de um ágio de 206 milhões de reais. Isso não é uma fraude pequena, e foi comandada, capitaneada pelos dois sócios.

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

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

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

[...]

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

Mantenho a sujeição passiva solidária dos dois sócios administradores.

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER dos recursos especiais da Contribuinte e dos responsáveis relativamente às matérias n.º 1 (*Nulidade - Erro de enquadramento legal (“erro de direito”) - Violação do disposto nos 146 do CTN*), n.º 2 (*Decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 2008, diante da inaplicabilidade do artigo 173, inciso I, do CTN*) – como matéria autônoma -, n.º 6 (*Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL - Artigo 6º da Lei nº 7.689/1988 e 57 da Lei nº 8.982/1995*) e n.º 3 (*Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno – Observância dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77*).

No mérito da matéria 5 (*Ausência de Responsabilidade Tributária Solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 135, III do Código Tributário Nacional*), tem-se que o Colegiado *a quo* manteve esta imputação, por maioria de votos, sob os seguintes fundamentos:

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

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

O CTN foi publicado em 1966 e realmente não foi redigido pensando na atuação de grupos econômicos. Naquela época o que existia era a empresa isolada, a Companhia, que englobava todas as atividades em volta de seu nome. Hoje temos grandes grupos econômicos e aquela empresa que comprava, transformava, vendia, investia, recebia pagamentos, contratava e pagava os empregados, foi "explodida" em várias que compõem o mesmo grupo e executam, cada uma delas, uma dessas atividades, retirando de cada uma dessas ações o máximo de lucratividade e eficácia.

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

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

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

(...)

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

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

Neste ponto, os Recorrentes pretendem que seja apontado qual o ato específico por eles praticados que pode ser enquadrado no artigo. Defendem que todos as atividades foram lícitas. Descordo enfaticamente. O conjunto das ações, como foi tratado anteriormente, caracterizou uma fraude de grandes proporções, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa. Estamos tratando de um ágio de 206 milhões de reais. Isso não é uma fraude pequena, e foi comandada, capitaneada pelos dois sócios. No meu entendimento, não é necessário, nesses casos, que se aponte um determinado ato, uma determinada ordem, uma determinada assinatura. Isso é reduzir os fatos, que se desencadearam em alguns anos, a um momento específico em que houve um ilícito. O ilícito aqui é o conjunto, a obra, arquitetada e capitaneada, como dito, pelos dois administradores.

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

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

STJ AGRAVO

REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no

REsp 952762 SP 2007/01112355

(STJ)Data de publicação:

05/10/2007

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

Agravo regimental improvido.

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

Mantenho a sujeição passiva solidária dos dois sócios administradores.

Em sede de embargos, foi agregado ao dispositivo a decisão acerca da rejeição da preliminar em relação à imputação de responsabilidade solidária por violação ao artigo 146 do CTN, cujos fundamentos estão assim expressos no julgamento dos recursos voluntários:

Sobre a violação do artigo 146 do CTN, uma vez que em outros lançamentos relativos à mesma operação, tendo como sujeitos passivos as empresas Cálamo e Embralog os dirigentes não foram chamados à responsabilidade solidária.

Repito o argumento de que o respeito aos critérios jurídicos adotados dizem respeito a um mesmo sujeito passivo, como já ficou evidenciado alhures, neste voto, e não par sujeitos passivos diversos, como no caso presente.

Quanto à decadência invocada, no que diz respeito aos fatos ocorridos em 2006 e à aplicação do art. 173, I do CTN aos fatos ocorridos em 2008, invoco o já decidido anteriormente neste voto no que se refere à alegação da Empresa.

Sobre a inexistência de abuso de direito, de dolo e fraude, e afastamento da solidariedade e da multa qualificada pela aplicação do artigo 112 do CTN, os assuntos já foram tratados quando alegados pela Empresa.

Após o acolhimento dos embargos sem efeitos infringentes, a decisão do Colegiado *a quo* restou assim consolidada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator e, quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade quanto à impossibilidade de nova autuação, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias e, votando pelas conclusões do relator os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado; por unanimidade de votos em rejeitar as preliminares de nulidade, em relação à multa de ofício qualificada e à imputação da responsabilidade solidária, ambas por suposta violação ao artigo 146 do CTN, e de decadência, para o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio apurado; por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência em face da aplicação do art. 173 do CTN, e no mérito, em negar provimento aos recursos quanto à exigência principal, aplicação da multa qualificada, juros de mora sobre a multa de ofício e à manutenção da responsabilidade solidária dos sujeitos passivos arrolados, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias que davam provimento integral aos recursos. O conselheiro Luiz

Tadeu Matosinho Machado votou pela manutenção da responsabilidade solidária apenas em face do art. 135, III do CTN. Solicitaram a apresentação de declaração de voto os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias.

Diante desta divergência do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado acerca da imputação de responsabilidade com fundamento no art. 124, I do CTN, em recurso especial os responsáveis tributários questionaram, apenas, a imputação com base no art. 135, III do CTN, assim aduzindo:

Nesse sentido, conforme se verifica da transcrição do resultado do julgamento do Acórdão n.º 1302-002.631, abaixo reproduzido, a responsabilidade solidária do Recorrente com base no artigo 124, inciso I, do CTN foi afastada por voto de qualidade do Presidente da Sessão de Julgamento, que manteve apenas a responsabilidade solidária apenas com base no artigo 135, inciso III do CTN. Dessa forma, uma vez que não houve a interposição de recurso pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional com base neste dispositivo, resta o mesmo afastado de forma definitiva dos autos, mantendo-se apenas a discussão da responsabilidade solidária com relação ao artigo 135, inciso III, do CTN. [...]

Os recursos especiais dos responsáveis tributários foram admitidos nos seguintes termos:

Em relação à matéria objeto da sétima divergência interpretativa, suscitada apenas pelos responsáveis, referente à "Ausência de Responsabilidade Tributária Solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 135, III do Código Tributário Nacional", consta o seguinte em suas peças recursais:

[...]

Pois bem, pelo exame dessa parte dos recursos, e do inteiro teor do acórdão recorrido, é possível verificar que os recorrentes lograram êxito em demonstrar o prequestionamento da matéria, pois a Turma, apreciando a questão, decidiu manter a responsabilidade atribuída aos sócios-administradores da contribuinte, Srs. Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, sob o entendimento de que essas pessoas praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A fim de demonstrar a existência de divergência interpretativa acerca dessa matéria, foram apontados como paradigmas os acórdãos nos 1301-004.168 e 1301-002.918, os quais, segundo os recorrentes, examinaram as mesmas operações também sob exame no acórdão recorrido, e cujos sujeitos passivos são as empresas OBF e Cálamo, que integram o grupo econômico dos recorrentes.

Bem, pelo cotejo entre o acórdão recorrido e os 2 (dois) acórdãos apontados como paradigmas é possível verificar que realmente os 3 (três) julgados tratam das mesmas operações realizadas entre empresas do grupo econômico dos ora recorrentes, a partir das quais foram gerados os mesmos ágios internos cuja amortização foi deduzida como despesa pelos respectivos sujeitos passivos.

E, diante de situação fática idêntica, (i) enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela manutenção da responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores, (ii) nos acórdãos paradigmas decidiu-se por afastar a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores.

Restou, portanto, demonstrada a divergência suscitada pelos recorrentes.

Em contrarrazões a PGFN não apontou a subsistência de fundamento autônomo acerca da imputação com fundamento no art. 124, I do CTN.

De toda a sorte, conhecidos os recursos especiais dos responsáveis tributários acerca da imputação que lhes foi dirigida com fundamento no art. 135, III do CTN, esta foi mantida pela maioria qualificada neste Colegiado, independentemente do afastamento da multa

qualificada em face do empate no julgamento desta matéria, e dos efeitos do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pela Lei n.º 13.988/2020.

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

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

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

Os responsáveis tributários pretendiam rediscutir que *não há a menor possibilidade de as operações em questão terem sido realizadas com o único propósito de reduzir a carga tributária* mas, diante do conhecimento parcial dos recursos especiais, tais questões de mérito, bem como a preliminar de nulidade por alteração de critério jurídico, restaram consolidadas na forma fixada pelo Colegiado *a quo*, qual seja, no sentido da artificialidade das operações e na impossibilidade de elas repercutirem na redução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, prevalecendo nesta instância, apenas, o entendimento de metade do Colegiado no sentido de que esta conduta não seria fraudulenta e, assim, não se sujeitaria à qualificação da penalidade.

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

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

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

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

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

135. Os números aqui apresentados, por si só, constituem uma prova irrefutável do interesse comum dos mencionados acionistas no resultado de todas as reestruturações societárias, em última análise, por eles próprios deliberadas, haja vista suas posições privilegiadas no Conselho de Administração, tanto da BOTICA quanto da G&K, que lhes conferiram total poder de gerência. Tal privilégio advém da participação acionária quase que integral que detinham nas referidas empresas.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Se a Contribuinte, como alega, alcançou *ascensão por eficiência de gestão e atuação no mercado em que atua* e, por esta razão, ampliou o pagamento de dividendos e juros sobre capital próprio, possivelmente irá dispor de patrimônio para saldar as dívidas tributárias

aqui afirmadas. Mas esta cogitação futura não permite a dispensa da responsabilização dos agentes. Demonstrada a conexão entre os atos dos responsáveis que promoveram a indevida redução dos tributos devidos e a distribuição de juros sobre capital próprio e dividendos, dada a peculiaridade da amortização do ágio interno que minora bases tributáveis mas tem seus efeitos anulados na apuração do lucro contábil, demonstrado está o cabimento da responsabilidade pessoal atribuída aos gerentes que agem em infração à lei, seja ela tributária ou societária, bastando que se demonstre o prejuízo à garantia do crédito tributário.

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

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

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

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

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

Estas as razões para, além de NÃO CONHECER dos recursos especiais nas matérias antes indicadas, NEGAR-LHES PROVIMENTO na matéria nº 5 (*Ausência de Responsabilidade Tributária Solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 135, III do Código Tributário Nacional*).

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

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

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

195. De fato, não se verifica no presente caso uma situação de fraude gritante, pois não foi constatada utilização de “laranjas” ou de documentos inidôneos. No entanto, configura-se sem sombra de dúvida o intuito de fraude para possibilitar à interessada a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes, que, na realidade, são uma parte só.

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

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

198. Logo, como o ágio interno foi gerado mediante operações societárias engendradas formalmente sem conexão com o mundo fático, tendo por objetivo predominante a redução da carga tributária, houve sim abuso de direito, assim considerado o ato praticado que exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, conforme define o artigo 187 do Código Civil.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA