



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.723408/2011-81
ACÓRDÃO	1401-007.861 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOOZ SOLUÇÕES FINANCEIRAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PROVISÃO CONSTITUÍDA COM BASE NAS INSTRUÇÕES CVM Nº 319/99 E 349/01. ADIÇÃO NO LALUR DA SUCEDIDA. REVERSÃO NA SUCESSORA. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSL. TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE. Comprovada a adição da despesa com a constituição da provisão ao lucro real e à base de cálculo da CSL na sucedida, a receita de reversão dessa mesma provisão deve ser excluída na apuração dos tributos da sucessora, sob pena de tributação em duplicidade. A glosa da exclusão, mantida pelo acórdão da DRJ, confunde dois institutos juridicamente distintos — amortização do ágio e reversão da provisão indedutível — e não pode ser utilizada como via indireta para questionar a dedutibilidade da amortização.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO EXPRESSA PRÉ-LEI Nº 12.973/2014. DEDUTIBILIDADE.

Pré-vigência da Lei nº 12.973/2014, inexistia proibição legal à dedutibilidade de amortização de ágio interno na CSLL (arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/1988 e arts. 247/250 do RIR/1999). O art. 57 da Lei nº 8.981/1995 equipara normas de apuração do IRPJ, não autorizando glosa por analogia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Matheus Ferreira Azevedo que votou por dar provimento parcial, apenas quanto à matéria “exclusão da reversão de provisão”. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro Alberto Pinto de Souza Júnior.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alberto PintoSouza Junior, Daniel Ribeiro Silva, Matheus Ferreira Azevedo, Andressa Paula SennaLisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos(Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados contra Mooz Soluções Financeiras Ltda. (“Mooz” - atual denominação de Embralog – Empresa Brasileira De Logística Ltda.) para a cobrança do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”)

e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), relativos aos anos-calendário de 2008 e 2009, cumulados com juros de mora, multa de ofício no percentual de 75% e multa isolada, no valor total de R\$ 1.086.585,74.

Em resumo, os lançamentos decorrem da glosa de despesa de amortização de ágio intragrupo apurado no contexto de reorganização societária envolvendo as empresas do grupo Boticário, mais precisamente na operação pela qual a Embralog – Empresa Brasileira de Logística Ltda. teve a totalidade das ações representativas do seu capital social incorporada, em 18/12/2006, pela sociedade G&K Holding S.A., sociedade esta que posteriormente (em 3/11/2008) foi objeto de cisão parcial seguida de incorporação do patrimônio cindido pela Recorrida, que passou a deduzir o referido ágio.

Conforme bem relatado no acórdão de origem:

No presente processo a autoridade fiscal realizou procedimento de fiscalização da empresa RECORRENTE, do período de janeiro/2008 a dezembro/2009, tendo constado irregularidades referentes às exclusões na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme infrações a seguir discriminadas:

Auto de infração de IRPJ 2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 757-768) exige o recolhimento de R\$ 316.392,53 de imposto, R\$ 237.294,40 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 47.620,25 de juros de mora, além de R\$ 174.354,69 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. 784-813):

3.1. despesa com amortização de ágio interno excluído indevidamente na apuração do lucro real, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247 e 250 do RIR de 1999:

31/12/2008.....	R\$	206.298,50	.
31/12/2009.....	R\$	1.237.790,98	

3.2. 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:

30/11/2008.....	R\$	12.893,65	.
31/12/2008.....	R\$	6.737,19	.
31/01/2009.....	R\$	12.893,65	.
28/02/2009.....	R\$	12.893,65	.
30/04/2009.....	R\$	20.393,11	.

31/05/2009.....	R\$	18.287,86	.
30/06/2009.....	R\$	12.893,65	.
31/07/2009.....	R\$	12.893,65	.
30/09/2009.....	R\$	12.893,65	.
31/10/2009.....	R\$	12.893,65	.
30/11/2009.....	R\$	12.893,65	.
31/12/2009.....	R\$	12.893,65	.

Auto de infração de CSLL 4. O auto de infração de CSLL de fls. 769-776 exige o recolhimento de R\$ 129.968,06 de contribuição e R\$ 97.476,04 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, além de R\$ 20.094,92 de juros de mora.

5. O lançamento decorre da exclusão indevida na apuração da base de cálculo da contribuição da amortização de ágio interno, 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 12 de abril 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 20 de junho 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, e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

6. O auto de infração de CSLL de fls. 778-782 exige o recolhimento de R\$ 63.384,85 de multa exigida isoladamente sobre as estimativas de CSLL não recolhidas dos meses de novembro/2008 a fevereiro/2009 e de abril a dezembro/2009.

Após o início do procedimento fiscal, a autoridade fiscal intimou (Termo de Intimação nº 2) a contribuinte a apresentar as seguintes informações e documentos: - Esclarecer os lançamentos contábeis constantes do anexo “Lançamentos Contábeis a Esclarecer”, apresentando os documentos e suportes fáticos necessários e hábeis para as justificativas dos lançamentos, bem como a origem e aplicação dos recursos envolvidos; - Apresentar o “Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações para Conversão de Embralog – Empresa Brasileira de Logística S.A. em Subsidiária Integral da G&K Holding S.A.”, documento este integrante da Ata de Assembleia Geral Extraordinária de 18/12/2006, na forma do Anexo IV; - Apresentar o “Laudo de Avaliação” da Embralog, que compõe o Anexo V da Ata de Assembleia Geral Extraordinária de 18/12/2006, elaborado pela empresa KPMG.

Em atendimento ao referido Termo, a contribuinte forneceu os documentos, e esclareceu que:

“Os lançamentos decorrem da cisão parcial da empresa G&K Holding S.A. (“G&K Holding”), seguida de incorporação da parcela de seu patrimônio cindido pela Embralog – Empresa Brasileira de Logística Ltda (“Embralog”). Assim, parte dos

lançamentos abaixo detalhados diz respeito a tal movimentação societária, sendo que os demais resultam de atendimento à legislação.

Lançamentos em 03/11/2008 Todos os lançamentos desta data referem-se ao ágio existente no investimento da G&K Holding na Embralog, cujo fundamento econômico era o valor de rentabilidade futura desta última, e decorrem do processo de incorporação de parcela cindida do patrimônio da G&K Holding – na qual o referido investimento estava integrado – pela Embralog.

Estes lançamentos refletem as exatas mutações patrimoniais ocorridas no referido processo de cisão seguida de incorporação, tendo sido a provisão para preservação de dividendos futuros efetuada em atendimento às melhores práticas contábeis vigentes à época (Instrução CVM nº 319/99, art. 6º, § 1º, alterada pela Instrução CVM nº 349/01).

Estes lançamentos estão ainda apontados no Protocolo e Justificação de Cisão Parcial seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades já Existentes e também no laudo Pericial-Contábil realizado por auditoria externa independente, documentos que integram a Ata de Assembleia Geral Extraordinária de 3/11/2008 da Embralog, protocolizados neste Sefis em 15/09/2010.

Lançamentos em 30/11/2008 Todos os lançamentos desta data referem-se à amortização do ágio acima mencionado, conforme o Decreto 3.000/99, artigo nº 386, inciso III, com a correspondente reversão da provisão para preservação de dividendos futuros.

Lançamentos em 31/12/2008 Os lançamentos ocorridos nesta data referem-se a: (i) número 3000000253, no valor de R\$ 96.422,05: amortização do ágio acima mencionado, com a correspondente reversão da provisão para preservação de dividendos futuros, conforme o Decreto 3.000/99, art. 386, inciso III; (ii) número 3000000268, nos valores de R\$ 5.785.322,85 e R\$ 96.422,05: transferência do grupo de contas do ativo diferido para o grupo de contas do ativo intangível, em cumprimento ao determinado pela Medida Provisória nº 449/2008, art. 36; e (III) números 9000000115 e 9000000117, ambos no valor de R\$192.844,10:

transferência para a conta lucros/prejuízos acumulados, referente ao encerramento das contas de resultado realizado ao final de cada exercício, conforme melhores práticas contábeis.

Lançamentos em 30/01/2009, 26/02/2009 e 31/03/2009 Os lançamentos 3000000006, 3000000023, 3000000056, 6200000010, 6200000011 e 6200000012, ocorridos nestas datas referem-se a: amortização do ágio acima mencionado, conforme o Decreto 3.000/99, artigo nº 386, inciso III, com a correspondente reversão da provisão para preservação de dividendos futuros, todos estornados após constatação de amortização indevida.” Após diversas intimações expedidas para a recorrente apresentar documentos e esclarecimentos, a autoridade fiscal emitiu para a G & K Holding S.A. uma intimação para apresentar as seguintes informações:

16.1. Apresentar Contrato/Estatuto Social e suas alterações, inclusive todos os anexos aos mesmos, tais como laudos e protocolos de intenções; 16.2. Apresentar os arquivos digitais de registros contábeis validados pelo aplicativo “Zinco – Arquivos Contábeis” referentes aos anos-calendário de 2006 e 2007, elaborados conforme estabelece o Ato Declaratório Executivo – ADE COFIS nº 15, de 23/10/2001 (DOU de 26/10/2001), contendo as informações do subitem 4.1 e acompanhados da Tabela de Plano de Contas (4.9.2) e da Tabela de Centro de Custo/Despesa (4.9.3); 16.3. Deixar disponível para consulta os Livros Diário e Razão referentes aos anos calendário de 2006 e 2007; 16.4. Esclarecer se houve algum pagamento ou recebimento (transferência de recursos financeiros) na operação de “Incorporação de Ações para Conversão de Embralog – Empresa Brasileira de Logística S.A. em Subsidiária Integral da G&K Holding S.A.”, conforme consta na Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 18/12/2006 da empresa EMBRALOG – EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S.A.

16.5. Esclarecer se houve algum pagamento ou recebimento (transferência de recursos financeiros) na operação de incorporação, pela EMBRALOG – EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S.A. de parcela cindida do patrimônio da G&K HOLDING S.A., conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 03/11/2008 da EMBRALOG.

16.6. Cientificar que, considerando estar o contribuinte obrigado a apresentar a Escrituração Contábil Digital – ECD por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a escrituração referente ao ano de 2008 será obtida conforme dispõe o art. 7º da IN RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007.

Em atendimento à intimação, a G & K forneceu os documentos, e esclareceu que:

17.1. Quanto aos atos societários, a empresa informou que “devido ao grande volume que representam, sua apresentação completa foi feita na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 relativo ao MPF-Diligência nº 0910100-2010-02181”, que tem por diligenciada a companhia Botica Comercial Farmacêutica Ltda.

17.2. Os Livros Diário e Razão referentes aos anos-calendário 2006 e 2007 encontram-se disponíveis para consulta no endereço da G&K Holding S.A.

17.3. Com relação ao esclarecimento solicitado no item 5 (transcrito em 16.4), disse que “no ano de 2006, as ações representativas do capital social da empresa Embralog – Empresa Brasileira de Logística S.A., foram incorporadas pela G&K Holding S.A., com base no que dispõe o artigo 252 da Lei nº 6.404/76. Com esta operação a Embralog tornou-se subsidiária integral da G&K.”

17.4. Afirmou ainda que “não é compatível com o instituto da incorporação de ações qualquer transferência de recursos financeiros entre as sociedades envolvidas, visto que, nos termos do § 1º do referido artigo 252, o aumento de capital da companhia incorporadora (no caso a G&K) é realizado com as ações a serem incorporadas, de acordo com o valor que lhes atribuir os peritos

avaliadores, e não mediante aporte de recursos financeiros. Para fins de incorporação, pela G&K, a avaliação das ações da Embralog foi feita com base em seu valor econômico-financeiro, apurado pela metodologia de fluxos de caixa descontados, conforme Laudo de Avaliação emitido por peritos avaliadores independentes, que apuraram como referido valor das ações o montante de R\$ 7.693.000,00.”

17.5. No que diz respeito ao item 6 (transcrito em 16.5) da intimação, alegou que “não é compatível com o instituto da incorporação de acervo líquido patrimonial qualquer transferência de recursos financeiros (pagamento ou recebimento) entre as sociedades envolvidas na operação, a menos que tais recursos financeiros façam parte do acervo líquido da sociedade incorporada a ser vertido para a sociedade incorporadora, que sucede a primeira em relação aos direitos e obrigações inerentes a tal acervo.” 17.6. Por fim, consideraram-se cientificados de que obteríamos a ECD de 2008 da empresa no SPED.

Na continuidade, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 02, onde foi solicitado, dentre outras demandas, o esclarecimento dos lançamentos contábeis do anexo “Lançamentos Contábeis a Esclarecer”, tendo a G & K apresentado as seguintes informações:

19.1. “Lançamentos com histórico ‘Amortização ágio’ e ‘Ágio s/ investimentos’ Os lançamentos nas contas 180020 e 371006 referem-se à amortização exclusivamente contábil de ágios sobre investimentos em controladas, conforme as melhores práticas contábeis, portanto sem quaisquer efeitos fiscais. Os referidos ágios foram apurados na G&K Holding em 18/12/2006, em decorrência dos processos de incorporação das ações das empresas Botica Comercial Farmacêutica S.A. (‘Botica’), O Boticário Franchising S.A. (‘Franchising’), Aclamo Distribuidora de Produtos de Beleza S.A. (‘Cálamo’) e Embralog – Empresa Brasileira de Logística S.A. (‘Embralog’), com fundamento econômico na perspectiva de rentabilidade futura das referidas empresas, conforme laudo de avaliação emitido por empresa especializada em 15/12/2006.

Os lançamentos na conta 364003 referem-se à reversão de provisão para preservação de dividendos futuros no mesmo montante da referida amortização exclusivamente contábil dos ágios, sem que os lançamentos tenham gerado quaisquer efeitos fiscais.

Lançamentos com histórico ‘Reclas TM e conta’ Todos os lançamentos referem-se aos ágios existentes no grupo ‘investimentos’ da G&K Holding, cujo fundamento econômico era o valor de rentabilidade futura das investidas, e decorrem do processo de cisão parcial do patrimônio da G&K Holding, seguida de incorporação das parcelas cindidas pelas empresas Botica, Franchising, Cálamo e Embralog, refletindo as exatas mutações patrimoniais ocorridas no referido processo de cisão seguida de incorporação.

Lançamentos com os históricos ‘Ágio OBF cfe laudo avaliação’, ‘Ágio Botica cfe laudo avaliação’, ‘Ágio Cálamo cfe laudo avaliação’ e ‘Ágio Embralog cfe laudo

avaliação' Todos os lançamentos referem-se à apuração de ágios devido à diferença entre o valor de aquisição das ações das empresas Botica, Franchising, Cálamo e Embralog e o valor contábil do patrimônio líquido das referidas empresas. Conforme mencionado acima, a aquisição das ações se deu nos processos de incorporação das ações destas empresas e os respectivos ágios foram devidamente fundamentados com base na perspectiva de rentabilidade futura das empresas, conforme laudo de avaliação emitido por empresa especializada em 15/12/2006.

Lançamentos na conta 262005 'Reserva Especial de Ágio' Os lançamentos nos montantes de R\$ 585.600.000,00, R\$ 195.442.568,00, R\$ 1.050.602.918,40 e R\$ 7.683.000,00 referem-se à constituição de reserva de capital com base na diferença entre o valor de aquisição das ações representativas do capital das empresas Botica, Franchising, Cálamo e Embralog, conforme descrito no item anterior, e o valor do capital social das referidas empresas.

Os lançamentos nos montantes de R\$ 45.386.033,69 e R\$ 348,31 referem-se a aporte de recursos realizado pelo novo acionista IGP Fundo de Investimento em Participações na G&K Holding em 18/12/2006, com destinação a reserva de capital, no contexto da operação de incorporação de ações já mencionada.

O lançamento no montante de R\$ 5.258.236,11 refere-se ao reconhecimento da reserva de reavaliação reflexa da investida Botica.

A seguir alguns trechos do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (e-Fls. 784 e ss), onde constam apurações e conclusões da autoridade administrativa:

DAS REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS DA EMBRALOG 20. Fazendo um breve histórico, a Embralog, foi constituída como sociedade por quotas de responsabilidade limitada em 24/05/2004, e seu capital, no montante de R\$ 10.000,00, estava assim distribuído:

Contrato Social de Constituição de 24/05/2004			
Sócio	CPF/CNPJ	Quotas	Valor (R\$)
O Boticário Franchising S/A	76.801.166/0001-79	9.998	9.998,00
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	1	1,00
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	1	1,00
Total		10.000	10.000,00

21. Verificamos que foram aprovadas diversas alterações contratuais, dentre as quais destacamos as mais relevantes para o caso aqui tratado. Na primeira Alteração do Contrato Social, em 21/08/2006, foi aprovada a transformação da sociedade empresária limitada "EMBRALOG - EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA LTDA" em sociedade anônima, com a denominação de "EMBRALOG - EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S.A.", e alterada sua composição societária, sendo seu capital distribuído conforme a seguir:

Acionista	CPF	Ações	Valor (R\$)
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	8.000	8.000,00
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	2.000	2.000,00
Total		10.000	10.000,00

22. Na Assembleia Geral Extraordinária de 18/12/2006, foram aprovados o "Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações para Conversão de Embralog - Empresa Brasileira de Logística S.A. em Subsidiária Integral da G&K Holding S.A.", o "Laudo de Avaliação da Companhia" - o qual concluiu que o valor de mercado da Companhia em 31/08/2006 era de R\$ 7.693.000,00 (R\$ 769,30 por ação), baseado no critério de valor econômico-financeiro, uma vez adotada a metodologia de rentabilidade futura a fluxo de caixa descontado - e, também, a nova redação do Estatuto Social da Companhia, onde consta o novo quadro societário, com a saída dos acionistas Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum e o ingresso da G&K:

Acionista	CPF/CNPJ	Ações	Valor (R\$)
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	-	-
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	-	-
G&K Holding SA	08.336.303/0001-91	10.000	10.000,00
Total		10.000	10.000,00

23. Na Assembleia Geral Extraordinária de 28/11/2007, foi deliberado um aumento de R\$ 3.417.000,0 do capital social e do número de ações ordinárias nominativas da Companhia, que permaneceram com o valor unitário de R\$1,00, conforme segue:

Acionista	CNPJ	Ações	Valor (R\$)
G&K Holding SA	08.336.303/0001-91	3.427.000	3.427.000,00
Total		3.427.000	3.427.000,00

24. A Assembleia Geral Extraordinária de 03/11/2008 deliberou sobre a proposta de incorporação, pela Embralog, de uma parcela cindida do patrimônio líquido da companhia G&K, sendo aprovados os termos constantes no "Protocolo e Justificação de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades já Existentes", o "Laudo Pericial-Contábil para Efeito de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades já Existentes", elaborado pela empresa América Auditores Independentes S/S, e, ainda, a consequente reversão e redistribuição das ações da Companhia, em função da incorporação da parcela cindida do patrimônio da G&K. A seguir é apresentado o novo quadro societário, onde retornam à sociedade os acionistas Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, permanecendo o acionista G&K Holding S.A., agora com 1% das ações da empresa:

Acionista	CPF/CNPJ	Ações	Valor (R\$)
G&K Holding SA	08.336.303/0001-91	34.270	34.270,00
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	2.714.184	2.714.184,00
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	678.546	678.546,00
Total		3.427.000	3.427.000,00

25. Mais recentemente, na Assembleia Geral Extraordinária de Transformação Societária, realizada em 10/11/2010, foi aprovada a transformação da empresa de sociedade anônima para sociedade empresarial limitada, passando a sua denominação para EMBRALOG - EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA LTDA, com a manutenção de obrigações e direitos e a consequente conversão das atuais ações em quotas, ficando as mesmas assim distribuídas:

Sócio	CPF/CNPJ	Quotas	Valor (R\$)	%
G&K Holding SA	08.336.303/0001-91	34.270	34.270,00	1,00
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	2.714.184	2.714.184,00	79,20
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	678.546	678.546,00	19,80
Total		3.427.000	3.427.000,00	100,00

26. Observe-se que, conforme descrito nos itens anteriores, em todas as reestruturações os entes envolvidos foram somente os mesmos sócios, além de empresas do próprio Grupo.

DAS REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS DA G&K 27. A G&K foi constituída em 18/09/2006 pelo Grupo O Boticário, como sociedade por ações de capital fechado, através de Ata de Assembleia Geral de Acionistas, onde foi aprovado o Estatuto Social apresentando o seguinte quadro societário:

Contrato Social de Constituição da G&K de 18/09/2006			
Acionista	CPF	Ações	Valor (R\$)
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	800	800,00
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	200	200,00
Total		1.000	1.000,00

28. Logo depois, em 18/12/2006, ocorreu a reestruturação citada no item 22, na qual a G&K incorporou 100% das ações das companhias Botica Comercial Farmacêutica S.A. (doravante denominada simplesmente Botica), O Boticário Franchising S.A. (doravante simplesmente OBF), Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S.A. (doravante simplesmente Cálamo) e Embralog, tornando-as, assim, suas subsidiárias integrais. A Assembleia Geral Extraordinária, realizada na mesma data, aprovou os laudos de avaliação das quatro companhias, todos eles elaborados pela empresa KPMG Corporate Finance Ltda, cujos valores foram utilizados pela G&K para registrar tais investimentos em seu Ativo. A propósito, o registro de cada investimento foi segregado em 2 contas distintas - uma com o valor do Patrimônio Líquido de cada investida e a outra com a diferença entre o valor da avaliação e o do respectivo PL, diferença esta que chamou de “ágio” – assunto a ser oportunamente abordado.

29. De acordo com a ata da Assembleia supracitada, foi aprovado também o aumento do capital social da G&K mediante a subscrição de 4.613.618 novas ações ordinárias nominativas, todas com valor nominal de R\$ 1,00 cada, integralizadas em moeda corrente nacional pelo acionista IGP Fundo de Investimento em Participações, com sede em São Paulo-SP, cujo preço total de emissão foi fixado em R\$ 50.000.000,00, dos quais R\$ 4.613.618,00 sendo destinados ao capital da Companhia e R\$ 45.386.382,00 à constituição de reserva

de capital (reserva especial de ágio), conforme o Boletim de Subscrição que consta no Anexo X da referida ata. Desta forma, as ações da G&K ficaram assim distribuídas:

Acionista	CPF/CNPJ	Ações	Valor (R\$)
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	149.577.184	149.577.184,00
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	37.394.296	37.394.296,00
IGP Fundo de Investimento em Participações	07.479.779/0001-19	4.613.618	4.613.618,00
Total		191.585.098	191.585.098,00

Assembleia Geral Extraordinária de 03/11/2008, cuja ata e seus Anexos I e II foram juntados ao presente processo, os acionistas da G&K aprovaram, dentre outros: 30.1. o aumento de R\$ 304.049.679,00 no Capital Social (passou de R\$ 191.585.098,00 para R\$ 495.634.777,00), mediante a conversão de parte das reservas de capital, de parte das reservas de reavaliação e de parte das reservas de lucro, com a emissão de 304.049.679 ações ordinárias nominativas subscritas pelos acionistas da seguinte forma:

Acionista	CPF/CNPJ	Ações	Valor (R\$)
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	237.382.215	237.382.215,00
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	59.345.554	59.345.554,00
Votorantim G&K Fundo de Investimento em Participações	07.479.779/0001-19	7.321.910	7.321.910,00
José Roberto de Mattos Curan	046.258.838-65	Renunciou o direito à subscrição	
João Vinícius Prianti	248.481.818-10	Renunciou o direito à subscrição	
João Paschoal Rossetti	016.391.880-53	Renunciou o direito à subscrição	
Total		304.049.679	304.049.679,00

Assembleia Geral Extraordinária de 03/11/2008, cuja ata e seus Anexos I e II foram juntados ao presente processo, os acionistas da G&K aprovaram, dentre outros: 30.1. o aumento de R\$ 304.049.679,00 no Capital Social (passou de R\$ 191.585.098,00 para R\$ 495.634.777,00), mediante a conversão de parte das reservas de capital, de parte das reservas de reavaliação e de parte das reservas de lucro, com a emissão de 304.049.679 ações ordinárias nominativas subscritas pelos acionistas da seguinte forma:

31. O Patrimônio Líquido cindido da G&K, incorporado pelas companhias mencionadas no parágrafo anterior, era representado pelos seguintes bens e direitos:

BENS E DIREITOS	VALOR (R\$)
<i>Aplicações financeiras</i>	59.148.912,51
<i>Impostos a recuperar</i>	3.315.087,49
<i>Investimentos – Botica</i>	175.536.160,00
<i>Ágio investimento Botica</i>	193.298.809,52
<i>(-) Provisão Instrução CVM nº 319/349 – ágio investimento Botica</i>	(193.298.809,52)
<i>Investimentos – OBF</i>	91.893.855,00
<i>Ágio investimento OBF</i>	541.813.468,64
<i>(-) Provisão Instrução CVM nº 319/349 – ágio investimento OBF</i>	(541.813.468,64)
<i>Investimentos – Cálamo</i>	108.930.728,00
<i>Ágio investimento Cálamo</i>	972.017.437,44
<i>(-) Provisão Instrução CVM nº 319/349 – ágio investimento Cálamo</i>	(972.017.437,44)
<i>Investimentos – Embralog</i>	4.727.072,00
<i>Ágio investimento Embralog</i>	5.785.322,85
<i>(-) Provisão Instrução CVM nº 319/349 – ágio investimento Embralog</i>	(5.785.322,85)
TOTAL DOS BENS E DIREITOS	443.551.815,00

32. Após tais alterações o quadro societário ficou assim delineado:

Acionista	CPF/CNPJ	Ações	Valor (R\$)
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	41.666.367	41.666.367,00
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	10.416.592	10.416.592,00
Votorantim G&K Fundo de Investimento em Participações	07.479.779/0001-19	0	0,00
José Roberto de Mattos Curan	046.258.838-65	1	1,00
João Vinícius Prianti	248.481.818-10	1	1,00
João Paschoal Rossetti	016.391.880-53	1	1,00
Total		52.082.962	52.082.962,00

33. Como resultado das retrocitadas incorporações, houve a reversão e a redistribuição das ações (das quatro companhias) contidas na parcela cindida do patrimônio da G&K, aos acionistas Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, e, no caso da Cálamo e da OBF, também para a acionista Votorantim.

DO ÁGIO GERADO NAS REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS

34. De acordo com o exposto no item 28, na Assembleia Geral Extraordinária de 18/12/2006 foi aprovado o laudo de avaliação elaborado pela KPMG Corporate Finance Ltda, juntado no Anexo V da Ata que registra o evento, sob a denominação de “Relatório de Avaliação Econômico-Financeira da Embralog”, quando a Embralog tornou-se subsidiária integral da G&K. No item 11 deste laudo, a seguir reproduzido, é mostrado o valor de mercado atribuído à Embralog:

“11 - Conclusão A seguir apresentamos o sumário do cálculo do Valor da Embralog (em R\$ mil):

Valor da Embralog	R\$ mil
<i>Fluxo de período projetivo</i>	4.142
<i>Perpetuidade</i>	2.865
Valor do Negócio (Enterprise value)	7.006
<i>(+) Ativos não-operacionais</i>	791
<i>(+) Passivos não-operacionais</i>	(104)
Total dos ajustes	687
Valor da Embralog (Equity value)	7.693

Com base na aplicação da metodologia do fluxo de caixa descontado, concluímos que o valor de mercado da Embralog, em 31 de agosto de 2006, é de R\$ 7.693 mil. Esse valor, dividido por 10.000 ações, resulta no valor arredondado de R\$ 769,30 (setecentos e sessenta e nove reais e trinta centavos) por ação.”

35. Conforme esclarecido no item 15.4, a partir da supracitada avaliação e uma vez detentora de 100% da Embralog, a G&K registrou em seu Ativo Permanente, em dezembro de 2006, o investimento na referida controlada no valor de R\$ 1.445.607,50, equivalente ao Patrimônio Líquido dela, além de um ágio no montante de R\$ 6.247.392,50, igual à diferença entre o valor de mercado e o PL da investida, sem ter dispendido nenhum recurso por este “acrécimo”.

36. Importante observar que os R\$ 6.247.392,50 correspondem à menor parcela lançada pela G&K a título de ágio, haja vista que, se considerarmos também as outras três controladas, este valor alcançou a fabulosa monta de R\$ 1.776.161.561,96, como consta na Linha 27 da Ficha 36A – Ativo, da DIPJ 2007, ou seja, esta cifra representa nada mais, nada menos que 87,17% do ativo da G&K em 31/12/2006.

37. Pouco menos de 2 anos após, em novembro de 2008, como relatado no item 24, eis que os acionistas da G&K decidiram na Assembleia Geral Extraordinária realizada em 03/11, promover a cisão dela, aprovando o "Protocolo e Justificação de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades já Existentes" (que consta no anexo I da ata da assembleia em pauta). No item 4.2.4 do referido protocolo, transcrito em seguida, encontramos detalhes acerca dos ativos da G&K vertidos para a Embralog:

“4.2.4 Da incorporação na EMBRLOG A incorporação efetivar-se-á pela transferência de parte do Patrimônio Líquido da companhia G&K, no valor de R\$ 4.727.072,00 (quatro milhões, setecentos e vinte e sete mil e setenta e dois reais), acervo líquido este que será absorvido através de incorporação pela companhia EMBRLOG, na forma pactuada neste protocolo e observados os valores encontrados na avaliação procedida pela empresa ora indicada, como segue:

BENS E DIREITOS	VALOR (R\$)
<i>Investimentos – Embralog – Representado por 3.392.730 (três milhões, trezentos e noventa e duas mil, setecentos e trinta) ações ordinárias nominativas, com valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada</i>	4.727.072,00
<i>Ágio investimento Embralog</i>	5.785.322,85
<i>(-) Provisão Instrução CVM nº 319/349 – ágio investimento Embralog</i>	(5.785.322,85)
TOTAL DOS BENS E DIREITOS	4.727.072,00

Considerando-se que o acervo líquido acima, de R\$ 4.727.072,00 (quatro milhões, setecentos e vinte e sete mil e setenta e dois reais), corresponde ao valor do investimento que a G&K detém na EMBRLOG e que deverá ser eliminado no patrimônio desta última com a incorporação, nesta operação não haverá aumento do capital social da EMBRLOG. Parte das ações que a G&K detém no capital da EMBRLOG, e que será objeto da Cisão, totalizando 3.392.730 (três milhões, trezentas e noventa e duas mil, setecentas e trinta) ações ordinárias nominativas,

serão revertidas e redistribuídas seletivamente aos acionistas da G&K, da seguinte forma:

Acionista	CPF	Ações	Valor (R\$)
Miguel Gellert Krigsner	051.622.118-34	2.714.184	2.714.184,00
Artur Noemio Grynbaum	722.349.549-91	678.546	678.546,00
Total		3.392.730	3.392.730,00

Ainda em decorrência do presente evento de cisão parcial seguida de incorporação, o ágio apontado no acervo líquido acima discriminado, no montante de R\$ 5.785.322,85 (cinco milhões, setecentos e oitenta e cinco mil, trezentos e vinte dois reais e oitenta e cinco centavos), apurado sobre o investimento detido pela G&K na EMBRALOG, por estar fundamentado na expectativa de resultados futuros da EMBRALOG, será registrado nas demonstrações contábeis da EMBRALOG em conta de ativo, estando sujeito a amortização nos termos da legislação fiscal aplicável à matéria. O registro do ágio será feito em contrapartida da conta de reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido da EMBRALOG, pelo seu valor líquido (ágio menos provisão), nos termos do art. 6º, § 1º, “b” da Instrução CVM nº 319/99.” (grifos nossos)

38. Para deixar bem claro, na cisão da G&K foi vertido para a Embralog o acervo líquido de R\$ 4.727.072,00 (equivalente ao PL da Embralog), e foram redistribuídas aos sócios citados 3.392.730 ações ordinárias nominativas, no montante de R\$ 3.392.730,00, que correspondem a 99% do capital social da ex-controlada, cujo valor total era de R\$ 3.427.000,00.

39. No que diz respeito ao ágio de R\$ 5.785.322,85, transferido da G&K para a Embralog, verifica-se que ele é R\$ 462.069,65 menor que o valor inicialmente lançado (de R\$ 6.247.392,50) na controladora. Segundo a fiscalizada, esta diferença consiste no somatório:

a) das amortizações efetuadas pela G&K em dezembro de 2007, relativamente aos 12 meses do respectivo AC - R\$ 216.473,05; b) das amortizações efetuadas pela G&K de janeiro a outubro de 2008 (10 meses), ou seja, até o mês anterior à cisão parcial, ocorrida em 03/11/2008 - R\$ 187.159,00; c) do ágio mantido na G&K pela participação de 1% que manteve na Embralog - R\$ 58.437,60.

40. A propósito do exposto nas alíneas “a” e “b” do parágrafo antecedente, as amortizações pela G&K realizadas em 2007 e 2008 foram por ela corretamente consideradas indedutíveis e devidamente adicionadas nos respectivos LALUR, de forma agregada em relação aos seus investimentos na Embralog, Botica, Cálamo e OBF, como dito anteriormente, empresas do mesmo grupo.

41. Além do ágio de R\$ 5.785.322,85 retrocitado, constatamos nos LALUR que a Embralog registrou também, em novembro e dezembro de 2008 e de janeiro a dezembro de 2009, uma exclusão mensal de R\$ 6.727,20, tendo por histórico “Ágio Incorporação G&K”. Não encontramos tal valor na sua contabilidade em nenhum desses períodos; de acordo com informação do sujeito passivo (ver item

15.4), ele é o resultado do ágio relativo ao investimento na Embralog, amortizado e não deduzido pela G&K no período de janeiro de 2007 a outubro de 2008 (alíneas “a” e “b” do item 39), no montante de R\$ 403.632,05, dividido em 60 parcelas.

42. Assim sendo, o total do ágio que a Embralog começou a amortizar em novembro de 2008 e o valor das parcelas mensais são:

VALOR TOTAL DO ÁGIO	VALOR DAS 60 PARCELAS
5.785.322,85	96.422,05
403.632,05	6.727,20
6.188.954,90	103.149,25

DA CONTABILIZAÇÃO DO ÁGIO NA EMBRALOG

43. Relativamente ao ágio originado na versão de parcela cindida do PL da G&K para a Embralog, encontramos no laudo pericial-contábil mencionado no item 24, elaborado pela América Auditores Independentes, a seguinte orientação:

“Abrir uma conta denominada de incorporação junto ao ativo circulante, procedendo aos lançamentos abaixo na data de 3/11/2008, utilizando-se do seguinte histórico: ‘cisão Parcial da companhia G&K na EMBRALOG, em 3/11/2008’.

D/C LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CINDENDA – EMBRALOG	R\$
D Ágio investimento Embralog	5.785.322,85
C Incorporação	5.785.322,85
D Incorporação	5.785.322,85
C (-) Provisão Instrução CVM nº 319/349 – ágio i investimento Embralog	5.785.322,85”

44. Verificamos na ECD que a Embralog agiu aproximadamente da forma sugerida pela auditoria, usando as seguintes contas (Razões em anexo):

1) Ativo Não Circulante -
- subgrupo Investimentos:
- 180020 – Ágio sobre Investimentos
- 180098 – (-) Provisão para Preservação de Dividendos Futuros
- subgrupo Intangível :
- 190040 – Ágio sobre Investimentos
- 190041 – (-) Provisão p/ Realização de Ágio
- subgrupo Diferido :
- 192080 – Ágio sobre Investimentos
- 192081 – (-) Provisão p/ Realização de Ágio
2) De Resultado :
- 364003 – Reversão Provisão Ágio sobre Incorporação (receita)
- 371006 – Ágio sobre Investimentos (despesa)

45. Inicialmente, em 03/11/2008, lançou o montante de R\$ 5.785.322,85 na conta 180020 e na sua redutora 180098 para, na mesma data, transferir o referido valor para as contas correspondentes do Ativo Diferido (192080 e 192081). Daí passou a amortizar mensalmente 1/60 do ágio, em parcelas no valor de R\$ 96.422,05, apropriando como outras despesas operacionais (conta 371006 - Ágio sobre

Investimentos) em contrapartida à conta 192080 – Ágio sobre Investimentos (Diferido). Em dezembro, transferiu o saldo desta para a conta de ágio do Ativo Intangível (190040 – Ágio sobre Investimentos). Cumpre observar que a fiscalizada procedeu assim somente em novembro e dezembro de 2008, haja vista que de janeiro a março de 2009, os lançamentos não mais transitaram pelo Ativo Diferido, sendo usada como contrapartida diretamente a citada conta do Ativo Intangível.

46. Analogamente, as provisões de R\$ 96.422,05 registradas na conta 192081 (Diferido)

em novembro e dezembro de 2008, foram revertidas tendo por contrapartida a conta 364003 – Reversão Provisão Ágio sobre Incorporação (receita). Em 31/12/2008 a Embralog transferiu da conta de provisão do Diferido (192081) para a do Intangível (190041), tanto o valor de R\$ 5.785.322,85, quanto as parcelas provisionadas em novembro e dezembro. De janeiro a março de 2009, a empresa igualmente não mais usou o Ativo Diferido para o registro das provisões, e repetiu a correspondente reversão da provisão com o intuito da preservação de dividendos futuros, segundo informou na resposta ao Termo de Intimação nº 02 reproduzida no item 5, onde acrescentou que os lançamentos dos 3 primeiros meses de 2009 foram estornados após a constatação da amortização ser indevida.

47. Indagado quanto à mudança de tratamento adotada após março de 2009, o sujeito passivo afirmou (item 13.7 da resposta ao Termo de Intimação nº 06) que “a apropriação do ágio referente ao período de abril a dezembro de 2009 não foi contabilizada em observância ao CPC nº 04, emitido em decorrência da Lei nº 11.638, de 2007”.

48. No Pronunciamento 04, o Comitê assim se manifesta em relação a ágios como o do caso ora apreciado:

“47. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo. (...)”

49. As diferenças entre o valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.” (grifos nossos)

49. Sendo assim, diferentemente da interpretação dada pela fiscalizada, o CPC 04 reforça o entendimento de que, se ele tiver por base a expectativa de rentabilidade futura e for gerado internamente, não deve ser reconhecido sequer como ativo.

50. Cabe ressaltar que ao longo do período de novembro de 2008 a dezembro de 2009, a fiscalizada promoveu a exclusão do valor das parcelas mensais de R\$ 96.422,05 de amortização do ágio sobre a incorporação, nos respectivos LALUR, registrando-as como “Provisão p/ Realização de Ágio – Incorp G&K”. Com isto, tornou sem efeito fiscal a receita proveniente da reversão mencionada no item

46. Entretanto, ao não adicionar no LALUR os mesmos R\$ 96.422,05 apropriados como despesa, acabou reduzindo o lucro líquido e, indevidamente, o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

51. No que tange ao ágio de R\$ 403.632,05, como explicitado no item 41, sua amortização em parcelas mensais de R\$ 6.727,20, de novembro de 2008 a dezembro de 2009, embora não tenha sido lançada como despesa e, portanto, não tenha influenciado o lucro líquido (resultado) dos exercícios, por ter sido usada como exclusão diretamente no LALUR, igualmente reduziu de forma indevida o lucro real e a base de cálculo da CSLL. A propósito, tais exclusões foram registradas como “Ágio Incorporação G&K”.

DA IRREGULARIDADE APURADA 52. Analisando os lançamentos efetuados na conta 180020 – Ágio s/ Investimentos (ver quadro a seguir), percebe-se claramente que a Embralog seguiu o preconizado pela América Auditores Independentes (item 43), que pautou sua orientação em uma interpretação equivocada das Instruções CVM nº 319, de 1999, e 349, de 2001:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
03/11/2008	0000180020	Ágio s/investimentos	D	5.785.322,85		5.785.322,85	D	Cisão Parcial G&K Holding
03/11/2008	0000232001	Incorporação	C		5.785.322,85	5.785.322,85	D	Cisão Parcial G&K Holding
03/11/2008	0000180098	(-) Provisão p/ preservação de dividendos futuros	D	5.785.322,85		0,00		Cisão Parcial G&K Holding
03/11/2008	0000180020	Ágio s/investimentos	C		5.785.322,85	0,00		Cisão Parcial G&K Holding

53. O tratamento contábil determinado pela CVM nos casos de ágio interno é de que ele seja totalmente baixado do ativo da incorporadora em respeito à doutrina contábil, a qual rejeita o reconhecimento de um ágio formado internamente. As Instruções CVM nº 319/1999 e 349/2001 foram editadas antes da alteração das regras contábeis internacionais, e tinham como objetivo justamente impedir que o lucro líquido fosse diminuído por uma “despesa” que não existia (não tinha sido paga) como é o caso do ágio interno, prejudicando, desta maneira, os acionistas minoritários.

54. Vem de encontro a este entendimento o parecer dos professores Eliseu Martins e Jorge Vieira da Costa Junior (“A Incorporação Reversa com ágio gerado internamente:

Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade”), conforme se depreende da transcrição a seguir:

“2. Contabilização do Ágio: Como fazê-la à luz da Teoria Contábil? (...)”

Em síntese, o ágio (ou, por vezes, o deságio) surge do confronto entre o valor justo (fair value) de uma dada entidade (valor de saída), precificado por intermédio de uma transação envolvendo terceiros independentes, e o valor contábil (valor de entrada) do patrimônio líquido dessa mesma entidade (considerando, é claro, a participação acionária adquirida). (...)”

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha negocial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço. (...)

Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante. (...)” (grifos nossos)

55. Para melhor analisar a situação da Embralog, temos que retroagir a 2006 quando, em 18/09, o Grupo O Boticário iniciou uma reestruturação societária, criando uma empresa-mãe - a G&K Holding, já mencionada neste Termo -, com um capital simbólico de R\$ 1.000,00, na modalidade de sociedade por ações, 80% das quais pertencentes ao acionista Miguel Gellert Krigsner e as demais 20% de propriedade de Artur Noemio Grynbaum. Esta mudança fez parte de um planejamento mais amplo, de forma que, 3 meses depois (18/12/2006), passaram a ser integralmente controladas pela G&K, além da Embralog, também a Botica, a Cálam e a OBF, todas do mesmo grupo e tendo como principais sócios Miguel e Artur.

56. Antes, porém, de se concretizar a referida reestruturação, foi contratada a empresa de auditoria KPMG Corporate Finance Ltda, que elaborou o laudo de avaliação das companhias que teriam suas ações incorporadas pela holding, chegando aos valores (em reais) a seguir mostrados, extraídos dos referidos Laudos, contidos nos Anexos II, V, VII e IX da Ata de Assembleia Geral Extraordinária de 18/12/2006 da G&K, a este juntados:

COMPANHIA	VALOR DO PL	VALOR DA AVALIAÇÃO	VARIAÇÃO (%)	DIFERENÇA
Botica Comercial Farmacêutica Ltda	138.017.636,44	344.499.000,00	249,61	206.481.363,56
Cálam Produtos de Beleza S.A.	56.726.062,67	1.068.417.000,00	1.883,47	1.011.690.937,33
Embralog – Empresa Brasileira de Logística Ltda	1.445.607,50	7.693.000,00	532,16	6.247.392,50
O Boticário Franchising S.A.	53.795.131,43	605.537.000,00	1.125,64	551.741.868,57
Total	249.984.438,04	2.026.146.000,00	810,51	1.776.161.561,96

57. A diferença entre os valores do Patrimônio Líquido e da avaliação das companhias, apontadas no quadro acima, foram registradas pela G&K em seu Ativo, na conta 192080 – Ágio sobre Investimentos (Razão em anexo), sem que para isto tivesse feito qualquer pagamento.

58. Convém lembrar que o ágio se origina de uma contraposição de receita para quem vende e de um desembolso (custo) para quem compra. Os pressupostos do ágio são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico. No presente caso não estão presentes os pressupostos da figura do ágio, pois em nenhum momento houve custo.

59. Há de se salientar que, se por um lado, a G&K lançou contabilmente em 18/12/2006 a diferença supracitada como ágio (separando por controlada) e passou a amortizá-lo mensalmente, também é verdade que considerou tal amortização corretamente indedutível e efetuou a devida adição no LALUR de 2007 e de 2008, nos montantes respectivos de R\$ 20.094.111,31 (referente ao período de janeiro a dezembro) e R\$ 25.850.240,10 (referente ao período de janeiro a outubro), conforme declarados na linha 11 da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real das DIPJ 2008 e 2008 (Cisão).

60. No que diz respeito à Embralog, de janeiro de 2007 a outubro de 2008 a G&K amortizou R\$ 403.632,05 sem deduzir tal despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo confirmou a fiscalizada (item 15.4), restando um saldo de R\$ 5.785.322,85 dos R\$ 6.247.392,50 lançados inicialmente como “ágio”. Quando da cisão parcial da G&K, em 03/11/2008, este saldo foi simplesmente incorporado à própria Embralog (o mesmo ocorreu com as outras controladas), passando a ser por esta amortizado como despesa, em parcelas mensais de R\$ 96.422,05, que correspondem a 1/60 (um sessenta avos) de R\$ 5.785.322,85.

61. De acordo com o explicado no item 46, nos meses de novembro de 2008 a março de 2009 o sujeito passivo fez a reversão da provisão de R\$ 96.422,05, mas simultaneamente excluiu os respectivos valores no LALUR, alcançando, com isto, uma redução no lucro real (base do IRPJ) e na base de cálculo da CSLL, nos seguintes montantes:

a) em 2008 – R\$ 192.844,10; b) em 2009 – R\$ 1.157.064,57.

62. Não bastasse isso, a partir de novembro de 2008, a Embralog começou a excluir diretamente no LALUR, em 60 parcelas de R\$ 6.727,20, também o montante de R\$ 403.632,05 não usado pela G&K para fins fiscais, reduzindo, deste modo, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos totais de:

a) em 2008 – R\$ 13.454,40; b) em 2009 – R\$ 80.726,41.

63. O ponto relevante a ser destacado é que a G&K funcionou como uma sociedade veículo e que cada uma das quatro investidas acima citadas recebeu de volta da investidora seu próprio patrimônio (na verdade, 99% dele, uma vez que 1% de seus respectivos PL permaneceu na G&K), devidamente acrescido do “ágio” produzido na operação anterior de incorporação de ações.

64. Nenhuma alteração ocorreu, portanto, com relação à efetiva titularidade patrimonial das ações.

ÁGIO - DOUTRINA x LEGISLAÇÃO VIGENTE 65. Ante o exposto, restou caracterizado que o resultado das citadas reestruturações foi inócuo sob qualquer ponto de vista, exceto o tributário, ou seja, o único intuito foi a economia fiscal. O que houve na Embralog foi a contabilização do “ágio de si mesma”.

66. Marco Aurélio Greco, na obra “Planejamento Tributário” (Editora Dialética), cujo “Capítulo XVI – Operações Preocupantes” enumera algumas modalidades de

planejamentos tributários com escassas chances de oposição contra o Fisco, dentre as quais a figura do ágio sobre si mesmo. Eis a síntese dos pontos mais relevantes:

“XVI.10. Ágio de si mesmo Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor do patrimônio líquido.

Ocorre que, num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual ele se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um ‘ágio de si mesmo’, o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feitio.” (grifo nosso)

67. Devido à grande pertinência que guarda com a situação encontrada por esta fiscalização, vale ressaltar o contido no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14/02/2007, da Comissão de Valores Mobiliários, verbis:

“20.1.7. “Ágio” gerado em operações internas A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utiliza-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, ser seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como ‘arm’s length’.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.” 68. Importante salientar, ainda, o teor da introdução do aludido Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, verbis:

“A CVM vem, ao longo dos anos da sua atuação, buscando aperfeiçoar e manter atualizado o seu arcabouço normativo contábil, sempre com a participação de segmentos interessados do mercado ou da profissão contábil. Cumpre destacar a importante colaboração recebida da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, que conta com representantes da ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACON, FIPECAFI/USP e colaboradores especialmente nomeados pela CVM, além dos professores Ariovaldo dos Santos (USP), José Augusto Marques (UFRJ) e Natan Szuster (UFRJ) e, agora, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, recentemente instalado.” Como podemos verificar, ao emitir tal juízo de valor, a Comissão de Valores Mobiliários contou com o respaldo de todas as entidades representativas da classe contábil.

69. Acrescentamos que a circunstância de o Ofício-Circular ter sido emitido somente no ano de 2007 não significa que os fatos ocorridos antes de sua edição sejam legais ou que possuam substância econômica. O procedimento não passou a ser mais escandaloso e/ou antiético do que era antes da edição do Ofício-Circular. A única alteração foi que a CVM, respaldada pelas entidades encarregadas de “pensar” as normas contábeis, proferiu uma condenação pública acerca do abuso que antes já era digno de reprovação.

70. O ágio admitido pela Contabilidade é aquele resultante de uma transação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas. Quando a operação societária da qual resulta o ágio é realizada intragrupo, a Contabilidade não admite o seu reconhecimento; nunca admitiu, nem mesmo após as profundas alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que visou a harmonização das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais.

71. Se contabilmente o ágio interno não é aceito, não deve ser aceito também para efeitos tributários, pois se o intangível gerado internamente não é Ativo para a Contabilidade, o lucro líquido, do qual se parte para se chegar ao lucro real, não pode estar reduzido por um encargo que nada mais é do que a alocação, pro rata

temporis, de um “ativo” inexistente. O lucro real, portanto, não poderia estar reduzido de uma despesa inexistente.

72. Considerando que os sócios/acionistas que assinaram o "Protocolo e Justificação de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido a Sociedades já Existentes" tanto pela G&K quanto pelas quatro controladas, dentre elas a Embralog, são os mesmos, estabeleceu-se, neste caso, confusão jurídica, ao menos que parcial, prevista nos artigos 381 e 382 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), pois que na qualidade de credores e devedores desta relação jurídica, reuniram-se as mesmas pessoas e, o encontro dessa dupla qualidade na mesma pessoa, extingue qualquer obrigação, por confusão. E também por conta dessa confusão, o ágio, que não foi pago em 2006, da mesma forma não foi em 2008, quando da incorporação da parcela cindida da G&K.

73. Despesas, pela legislação tributária, são dispêndios necessários às atividades e à manutenção da empresa. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Estas despesas devem ser usuais ou normais nos tipos de transações operações ou atividades da empresa. Aliás, são exatamente estes os termos que encontramos no art. 299 do RIR/99:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). (...)” 74. A despesa com o “ágio” que a Embralog contabilizou de novembro de 2008 a março de 2009, não era necessária e, portanto, não dedutível, sendo indevida e inadmissível a exclusão desses valores na apuração do lucro real (LALUR) realizada pela empresa. O montante que o contribuinte denominou de “ágio” não poderia ter reduzido o valor do IRPJ e CSLL a pagar, já que não houve despesas pagas nem incorridas. Ressalte-se que a expressão “despesas pagas” refere-se a regime de caixa (desembolso imediato)

enquanto a expressão “despesas incorridas” refere-se a regime de competência (desembolso futuro).

75. Com o intuito de corrigirmos a irregularidade tributária encontrada, procedemos às glosas dos valores excluídos do LALUR a título de ágio, abordados nos itens 61 e 62, no montante de R\$ 206.298,50, relativamente a 2008, e R\$ 1.237.790,98, em relação a 2009, uma vez que, tal como amplamente mostrado, a transação de onde adveio o referido “ágio” carece de substância econômica e da

indispensável independência entre as partes, para serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

76. Temos que reconhecer que a legislação permite a amortização do ágio. Contudo, evidentemente, a legislação se refere a ágio constituído com substância econômica, em decorrência de transações efetivas entre partes negociantes autônomas e não relacionadas, o que não foi o caso da Embralog, pois o que houve foi uma reestruturação intragrupo.

77. Nenhuma dúvida, portanto, de que se tratou de estratégia de planejamento tributário, com a agravante de que, na abordagem de Marco Aurélio Greco, existe de fato o ágio, pago por alguém que adquiriu de outrem determinada participação societária, o que não aconteceu na situação da Embralog, onde o ágio foi simplesmente estipulado pelos proprietários do empreendimento, com base em laudo pericial-contábil, não gerando custo ou despesa atinente à atividade operacional da empresa.

MULTA ISOLADA SOBRE A INSUFICIÊNCIA DAS ESTIMATIVAS 78. Em vista das glosas retrocitadas, as bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL sofreram um acréscimo, de modo que os valores calculados e recolhidos pelo sujeito passivo à época tornaram-se inferiores aos devidos. Como consequência disto, está sendo cobrada sobre as diferenças a multa isolada prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de julho de 2007:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 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 nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (...)” CONCLUSÃO 79. A ação fiscal, ora encerrada, resultou na lavratura de autos de infração do IRPJ, da CSLL e da Multa Isolada para os meses em que ocorreu insuficiência no recolhimento das respectivas estimativas mensais, de acordo com os demonstrativos “Multa Isolada sobre a Insuficiência de Estimativas AC 2008 e 2009”, a este anexados.

80. Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário a seguir descrito.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	R\$	601.307,18
CSLL - Contribuição Social s/Lucro Líquido	R\$	247.539,02
Multa Exigida Isoladamente - IRPJ	R\$	174.354,69
Multa Exigida Isoladamente - CSLL	R\$	63.384,85
Total	R\$	1.086.585,74

81. Os valores correspondentes aos juros de mora sobre os referidos tributos encontram-

se atualizados apenas até 31/05/2011.

82. O Auto de Infração foi protocolizado no Processo Administrativo Fiscal nº 10980.723408/2011-81.

83. Devolvemos nesta data, os livros e documentos apresentados e utilizados na presente fiscalização relativamente aos anos-calendário de 2008 e 2009, no estado em que foram recebidos.

84. E, para constar e surtir seus efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 02 (duas)

vias de igual teor e forma, assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e pelo representante legal da fiscalizada, que neste ato declara ter recebido uma das vias originais, bem como todos os anexos que o integram.

Referidas autuações foram seguidas, ainda, da lavratura de auto de infração complementar, para exigir multa de ofício qualificada no percentual de 150% e atribuir responsabilidade tributária solidária aos acionistas pessoas físicas da Mooz.

Submetidos os autos a julgamento, foi proferido o Acórdão nº 06-37.939 pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (“DRJ”), a qual julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e a responsabilidade solidária dos acionistas.

Interposto Recurso Voluntário pela Mooz e pelos responsáveis solidários, foi proferido o Acórdão nº 1401-006.713 série C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), o qual (i) acolheu a preliminar de nulidade do auto de infração complementar, relativo à qualificação da multa de ofício e à responsabilização solidária dos acionistas; e, (ii) no mérito, cancelou integralmente a exigência fiscal.

Diante dessa decisão, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) interpôs Recurso Especial apenas quanto à “possibilidade de aproveitamento tributário da amortização de ágio interno” (fls. 3.311 a 3.366 dos autos). Nota-se, então, que tão somente o item “ii” do Acórdão nº 1401-006.713, acima referido, foi objeto do Recurso Especial da PGFN, restando, portanto, definitiva a declaração de nulidade do auto de infração complementar por vício material e, por consequência, exonerada a responsabilização solidária dos acionistas, conforme item “i” do Acórdão nº 1401-006.713.

Ato contínuo, foi proferido o Acórdão nº 9101-007.314 pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), o qual, por voto de qualidade, deu provimento ao Recurso Especial da PGFN e determinou o retorno dos autos à Turma Julgadora a quo, para exame de mérito das matérias autônomas, não analisadas, quais sejam: “reversão da provisão”, “amortização de ágio na base de cálculo da CSLL” e “multas isoladas concomitantes”.

Por entender que o referido acórdão padecia de vícios, foram opostos Embargos de Declaração pela Mooz, o qual restou inadmitido pelo Despacho nº 9101-000.001. Desta forma, o presente processo retornou autos à Turma Julgadora a quo, para exame de mérito das matérias autônomas, não analisadas.

Os responsáveis solidários MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM, após intimados do julgamento dos embargos de declaração, compareceram no processo requerendo que não devem mais figurar no polo passivo do presente processo, em razão de ter sido exonerada definitivamente a sua responsabilização solidária quanto aos créditos tributários objetos deste processo, considerando que se formou trânsito em julgado formal em relação a esta matéria, diante da não interposição de recurso na parte em que o Acórdão nº 1401-006.713 afasta a responsabilidade solidária dos acionistas.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

Conforme relatado, dista-se que são objeto de julgamento apenas as matérias autônomas abaixo não foram exauridas e merecem análise específica quando do julgamento Acórdão nº 1401-006.713, reformado pelo Acórdão 9101-007.314 – CSRF/1ª TURMA, cuja deliberação foi para: *“No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso com retorno dos autos ao colegiado para exame de mérito das matérias “reversão da provisão”, “amortização de ágio na base de cálculo da CSLL” e “multas isoladas concomitantes””*.

DA ANÁLISE DAS MATÉRIAS AUTÔNOMAS

Da Reversão da Provisão (Instrução CVM nº 319/99 e 349/01).

A controvérsia central pode ser assim delimitada: a receita contábil decorrente da reversão da provisão constituída com base nas Instruções CVM nº 319/99 e 349/01 deve ser excluída do lucro real e da base de cálculo da CSL, quando a despesa correspondente à sua constituição foi anteriormente adicionada?

Respondo afirmativamente, pelos fundamentos a seguir.

1 — Da comprovada adição da despesa com a provisão e da necessidade de exclusão da reversão para evitar tributação em duplicidade.

A Recorrente demonstrou, por meio das cópias do LALUR — Parte A e Parte B — da G&K Holding S/A (Docs. 16 e seguintes da Impugnação), que o valor da despesa com a constituição da provisão CVM 319/349 foi expressamente adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, nos termos do art. 335 do RIR/99.

Os registros comprovam adições nos montantes de R\$ 20.094.111,31 em 31/12/2007 e de R\$ 26.126.406,00 em 03/11/2008, este último no mês da cisão parcial da G&K. O saldo da provisão, controlado na Parte B do LALUR, foi transferido para a Recorrente por força da sucessão universal decorrente da cisão parcial seguida de incorporação.

O acórdão da DRJ, ao afirmar que "não teria havido qualquer adição relativa ao ágio constituído pela G&K Holding S/A", ignorou a prova documental constante dos autos. A adição existe e está comprovada.

Uma vez adicionada a despesa com a constituição da provisão, a receita contábil decorrente de sua reversão deve ser excluída do lucro real e da base de cálculo da CSL. Manter a tributação sobre a reversão sem considerar a adição prévia importa em bis in idem — exatamente a situação que o art. 391 do RIR/99 e a jurisprudência pacífica deste CARF buscam evitar.

Nesse ponto, merece reparo o acórdão da DRJ também por outro motivo. Ao afirmar que a reversão não poderia ser excluída, a DRJ confundiu dois institutos juridicamente distintos: a amortização do ágio (despesa dedutível, nos termos do art. 386, III do RIR/99) e a reversão da provisão indedutível (receita que apenas neutraliza o resultado, sem acréscimo patrimonial real).

A glosa da exclusão da reversão não pode ser utilizada como via indireta para questionar a dedutibilidade da amortização do ágio, sob pena de violação ao art. 149 do CTN, que exige que o lançamento de ofício aponte com clareza o dispositivo legal violado e o procedimento efetivamente capitulado.

Dou provimento no ponto.

2- Da inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSL, da amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização.

Aqui reside outro equívoco do acórdão recorrido. A fiscalização e a DRJ, para manter a autuação, deslocaram o fundamento do lançamento: em vez de sustentar a tributação da reversão da provisão (que foi o procedimento efetivamente glosado), passaram a questionar a própria amortização do ágio, como se esta fosse indedutível.

Ocorre que não há previsão legal para que a amortização do ágio, apurada com fundamento em rentabilidade futura nos termos do art. 386, III do RIR/99, seja adicionada ao lucro real ou à base de cálculo da CSL, quando:

- o ágio foi apurado em operação de incorporação de ações com base em laudo de avaliação independente (KPMG), pelo critério de fluxo de caixa descontado;

- a operação envolveu terceiro independente (Fundo IGP), que efetivamente pagou pela participação societária;
- o custo de aquisição foi o valor das ações conferidas, conforme registrado nos instrumentos jurídicos societários;
- a amortização foi procedida nos termos do art. 386, III c/c art. 391 do RIR/99.

A legislação tributária — e não a contabilidade societária — é quem define os critérios de apuração do lucro real. Nesse sentido, o art. 7º da Lei nº 9.532/97 expressamente prevê a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, com total autonomia em relação ao tratamento contábil. O art. 177, § 2º da Lei nº 6.404/76, por sua vez, determina que, na apuração tributária, prevalecem as disposições da lei fiscal, ainda que diversas das regras societárias.

Portanto, não há amparo legal para a adição pretendida pela fiscalização.

O acórdão da DRJ, ao validar o lançamento com base em normas contábeis infralegais e supervenientes — Resolução CFC nº 1.110/2007, Ofício-Circular CVM nº 01/2007 e CPC 04/10 —, violou o princípio da legalidade tributária (art. 150, I da CF) e a hierarquia das normas.II.3 — Dos efeitos da neutralidade tributária.

Impõe-se destacar, por fim, os efeitos da neutralidade tributária que acompanhou as alterações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e regulamentadas pelo Regime Tributário de Transição — RTT (Lei nº 11.941/10).O art. 1º da Lei nº 11.638/07, ao dar nova redação aos §§ 2º e 7º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, e o art. 15, § 1º da Lei nº 11.941/10, estabeleceram que as alterações nas práticas contábeis não produziram efeitos fiscais, devendo a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL observar os critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.Isso significa que o CPC 04/10, a Resolução CFC nº 1.110/2007 e o Ofício-Circular CVM nº 01/2007, independentemente de seu conteúdo, não podem ser invocados para modificar o tratamento tributário de operações realizadas anteriormente à sua vigência e sob a égide de legislação diversa. No caso concreto, a operação de incorporação de ações ocorreu em 18/12/2006, antes mesmo da edição do Ofício-Circular CVM nº 01/2007 (14/02/2007), da Resolução CFC nº 1.110/2007 (2007) e do CPC 04/10 (05/11/2010). Todos esses normativos são, portanto, inaplicáveis à hipótese, tanto do ponto de vista temporal quanto material. neutralidade tributária aqui opera em uma dupla dimensão:

Temporal: normas posteriores não retroagem para atingir atos jurídicos perfeitos (art. 5º, XXXVI, CF);

Material: a legislação tributária especial (RIR/99, Lei 9.532/97) prevalece sobre normas contábeis infralegais, por força do art. 177, § 2º da Lei 6.404/76 e do próprio RTT.

Assim, o direito da Recorrente à amortização do ágio e à exclusão da receita de reversão da provisão já adicionada encontra-se integralmente preservado pela neutralidade tributária que o próprio ordenamento jurídico estabeleceu.

Pelo exposto e considerada a decisão da CSRF, quando por voto de qualidade reconheceu a indedutibilidade das despesas com o ágio em questão, entendo que assiste razão à Interessada, uma vez que se os lançamentos relativos à glosa de despesas de amortização do ágio e à reversão de provisão relacionada ao mesmo ágio somente provocam efeitos contábeis, não é possível à Fiscalização determinar, nos autos de infração, a glosa de despesas consideradas indedutíveis.

Pré-vigência da Lei nº 12.973/2014, inexistia proibição expressa à amortização de ágio em operações intragrupo (arts. 2º e 3º da Lei 7.689/1988, com alterações; arts. 247 e 250 do RIR/1999).

O ágio (R\$ 1.237.790,98 em 2009) decorre de cisão da G&K (18/12/2006, laudo KPMG), fundado em expectativa de rentabilidade futura comprovada por protocolo de incorporação e razões empresariais (governança no Grupo O Boticário). Não se trata de "ágio de si mesmo" fraudulento.

Conforme cronologia fática delineada no relatório, o ágio surgiu em 18/12/2006, com a cisão parcial da G&K Holding S.A. e incorporação da parcela pela recorrente (protocolo e laudo KPMG juntados), refletindo expectativa de rentabilidade futura comprovada por razões empresariais (governança no Grupo O Boticário).

Os lançamentos contábeis ocorreram em 03/11/2008, com amortização no lucro real anual de 2008 (R\$ 206.298,50) e 2009 (R\$ 1.237.790,98), glosados nos autos de infração lavrados em 2011 (fls. 757-782), gerando exigência de R\$ 129.968,06 de CSLL.

A DRJ manteve a glosa (ementa item 143), confundindo "inexistência" do ágio com indedutibilidade, invocando art. 57 da Lei nº 8.981/1995 para equiparação automática à glosa do IRPJ (art. 299 do RIR/1999). Tal entendimento não prospera.

Pré-vigência da Lei nº 12.973/2014, inexistia vedação expressa à dedutibilidade de amortização de ágio interno na CSLL (arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/1988, com alterações pelas Leis nºs 8.034/1990, 9.249/1995 e 11.727/2008). O art. 57 da Lei nº 8.981/1995 limita-se às "normas de apuração" do IRPJ, não autorizando adição por analogia de despesas consideradas "não necessárias" (princípio da legalidade, art. 150, I, CF/1988).

Os arts. 247 e 250 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) admitem amortização quando comprovada expectativa de rentabilidade futura, sem exigência de partes independentes – distinção posterior à Lei 12.973/2014. A fiscalização (TVF, item 73, fls. 784-813) admite a existência do ágio (laudo idôneo), questionando apenas sua usualidade, o que não autoriza glosa na CSLL por ausência de norma específica.

Extrai-se do recurso voluntário que a recorrente argumenta que não há que se falar na adição da despesa de ágio na base de cálculo da CSLL, por ausência de previsão legal.

Argumenta que o legislador não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Trata-se de matéria de direito bastante conhecida no âmbito do CARF, cujas decisões são bastante divididas.

Nesta matéria, alinho-me ao posicionamento do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que, de forma brilhante e bem fundamentada, concluiu não haver base legal para a indedutibilidade de despesas com amortização contábil de ágio na base de cálculo da CSLL.

Portanto, adoto as suas razões de decidir que constam na Declaração de Voto do Acórdão nº 9101-006.164, da 1ª Turma da CSRF:

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) foi instituída pela Lei n. 7.689/88, havendo previsão expressa na referida lei de que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, sofrerá alguns ajustes para se chegar à base de cálculo da CSLL.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço; c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

Como se observa, não há qualquer menção nos referidos ajustes às despesas de amortização de ágio.

Muitas vezes o artigo 57 da Lei 8.981/95 é utilizado como fundamento para que uma determinada disposição de indedutibilidade na base de cálculo do IRPJ também seja aplicável para a CSLL. Nessa linha, é importante analisar o referido dispositivo:

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

Todavia, a partir da leitura do referido artigo só é possível inferir que as normas de apuração e de pagamento devem ser as mesmas.

Em outras palavras, se o contribuinte está no Lucro Presumido para fins de IRPJ, também estará no Lucro Presumido para fins de CSLL. Por sua vez, se o contribuinte está no Lucro Real para fins de IRPJ, também apurará pela mesma metodologia para fins de CSLL.

Não há nenhuma identidade de bases de cálculo por conta do referido dispositivo tanto que há o seguinte excerto: “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”, o que denota que as bases de cálculo não estão sendo reguladas pelo mencionado artigo.

O disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95 também foi repetido em atos infralegais, ainda que com pequenas distinções, conforme abaixo:

Instrução Normativa SRF n. 93/97 Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei No 9.430, de 1996.

Instrução Normativa SRF n. 390/04 Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Instrução Normativa RFB n. 1700/17 Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Com exceção da Instrução Normativa n. 93/97, as demais instruções normativas estabelecem expressamente que ainda que haja igualdade nas normas de apuração e pagamento do IRPJ e da CSLL, são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Hiromi Higuchi assinala que a falta da expressão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL” na redação da Instrução Normativa SRF 93/97 fez com que vários autos de infração fossem indevidamente lavrados, conforme segue:

Aquela omissão levou o fisco a lavrar, indevidamente, inúmeros autos de infração, ao considerar como indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL os custos e as despesas indedutíveis, exclusivamente na apuração do lucro real.

O 1º Conselho de Contribuintes vem decidindo que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (ac.

nº 101-92.553/99 no DOU 26-05-99, 101-94.286/2003 no DOU de 22-09-03 e 107 07.315/2003 no DOU de 10-03-03) (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. 37ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2012. p. 818).

Felizmente, tal ponto foi corrigido nas instruções normativas anteriores que foram mais fiéis ao texto do artigo 57 da Lei 8.981/95, sem que com isso tenham acabado as autuações fiscais relativas ao tema.

Um outro dispositivo legal comumente utilizado como fundamento para que as despesas não necessárias venham a ser considerada como indedutíveis na base de cálculo da CSLL é o artigo 13 da Lei n. 9.249/95, cujo teor é o seguinte:

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

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços; III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; IV - das

despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores; V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; VI - das doações, exceto as referidas no § 2º; VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

É interessante notar que o referido artigo se refere às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL visto que expressamente assinala que: “para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções”.

Aqui sim temos um dispositivo que não é exclusivo do IRPJ e se aplica também à CSLL.

Cumprе notar que não há indedutibilidade das despesas de amortização de ágio ao longo dos incisos do artigo 13 da Lei n. 9.249/95, de forma que a base legal para a indedutibilidade de tais despesas para fins de IRPJ continua sendo o artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Há quem intérprete que o caput do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 implica a aplicação das indedutibilidade previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, uma vez que o artigo 13 da Lei n. 9.249/95 menciona que “são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”.

Não me parece que essa menção de que as indedutibilidade previstas no artigo 13 da Lei n. 9.249/95 sejam independentes daquelas previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64 tenha o intuito e muito menos a consequência de tornar indedutíveis para a CSLL as despesas não necessárias.

Assim, me parece forçoso interpretar que essa menção que as indedutibilidade são independentes tenha o condão de igualar a indedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no que tange às despesas não necessárias.

Ao se debruçar sobre o tema, Edmar Andrade Oliveira Filho assevera que não é possível fazer uma interpretação extensiva do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 para igualar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e tampouco tirar tais conclusões do já citado artigo 57 da Lei n. 8.981/95, conforme segue:

O fato é que o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não chegou ao extremo de dizer que toda e qualquer parcela que a lei considera dedutível na determinação do lucro real também o será para fins de CSLL. (...)

E nem se diga que a extensão está autorizada pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual “aplica-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas

jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei”. Este preceito normativo tem duas finalidades. Em primeiro lugar, prescreve as mesmas normas sob a apuração e pagamento e, em segundo lugar, exclui da equiparação a determinação da base de cálculo; desse modo, essa regra exclui a equiparação suscitada. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 649)

Dessa forma, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL podem ter uma série de diferenças a depender da vontade do legislador. Nos casos de indedutibilidade previstas para o IRPJ em leis anteriores à própria instituição da CSLL, é fundamental que o legislador tributário faça a análise do que ele considerará indedutível para fins de cálculo da CSLL e deixe isso de forma explícita na lei. Foi exatamente essa análise feita quando da elaboração de Lei n. 7.689/88, que trouxe uma série de ajustes expressos ao lucro contábil para fins de apuração da CSLL.

Nas leis posteriores à instituição da CSLL, quando o legislador tributário desejava que uma determinada despesa fosse indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, ele deve deixar isso transcrito na lei de modo explícito, sob pena de a indedutibilidade ser aplicável tão somente ao tributo que ela especifica.

É importante ressaltar que a própria Receita Federal do Brasil manifesta o entendimento de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas. Nesse sentido, é possível observar os Anexos I (adições) e II (exclusões) da Instrução Normativa RFB n.

1.700/17, onde há inclusive colunas especificando se um determinado ajuste é aplicável somente ao IRPJ ou a ambos (IRPJ e CSLL).

A título de ilustração, trago aqui inclusive trecho no Anexo I da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, para fins de demonstrar que não há identidade de bases e isso é admitido pela própria Administração Tributária, conforme abaixo:

ANEXO I TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO (Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)						
Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)
A.001	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O saldo devedor existente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014, na conta de ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 5.404, de 1976, a ser adicionado no período de apuração em que for reclassificado para o resultado como despesa.	Sim	Sim	Art. 291 e art. 309-A, §§ 1º e 2º	Sim (C)
A.002	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O valor calculado pela divisão da diferença negativa a que se refere o inciso IV do caput do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, pelo prazo restante, em meses, de vigência do contrato, multiplicado pelo número de meses do período de apuração, no caso de contrato de concessão de serviços públicos vigente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei.	Sim	Sim	Arts. 291 e 305, inciso IV	Sim (C)
A.003	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 12.973, de 2014 - do da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da Diferença Positiva inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, e art. 307, § 2º	Não
A.004	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 12.973, de 2014 - do da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da Diferença Positiva de realização do ativo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, art. 295 e art. 307, caput e § 1º	Não
A.005	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da Diferença Negativa da data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao passivo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único e art. 307, § 2º	Não
A.006	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da Diferença Negativa da data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único, art. 296 e art. 307, caput e § 1º	Não

Nota-se que há uma coluna denominada “aplica-se ao IRPJ?”, assim como uma coluna “aplica-se à CSLL?”.

O fato de constar em uma Instrução Normativa como ajuste no IRPJ ou tanto no IRPJ quanto na CSLL não é garantia de que tal posicionamento esteja correto, é apenas um indicativo do posicionamento da Administração Tributária.

A título exemplificativo, consta na Instrução Normativa SRF 390/04 (que trata exclusivamente de CSLL) que o ágio fundamentado em rentabilidade futura deve ser amortizado à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, nos balanços levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão:

Instrução Normativa SRF 390/04 Art. 75. 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 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa; II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio; III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata: (...)

II - o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio; b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio; Embora não haja indicação de qual o fundamento legal que embasa o artigo da referida instrução normativa, o fato é que tal comando normativo somente existe na Lei n.

9.532/97, em seu artigo 7º, conforme segue:

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: (...)

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

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

Como se observa, o dispositivo legal se refere tão somente à apuração do lucro real, nada trazendo sobre a base de cálculo da CSLL.

Isso faz com que possa ser dito até que antes da vigência da Lei n. 12.973/14, que trouxe especificamente tratamento tributário para o IRPJ e para a CSLL, continuava vigente para a CSLL o regime original de dedutibilidade que vigia para o IRPJ antes da Lei n. 9.532/97, isto é, o ágio podia ser integralmente deduzido quando da união patrimonial da investidora e da investida, uma vez que haveria necessidade de baixa daquele ágio diante da inexistência do investimento dali para frente, sendo a despesa relativa a tal baixa dedutível.

Cumpre notar que diferentemente do que é comumente apregoado, a Lei n. 9.532/97 não instituiu um benefício fiscal por meio da dedutibilidade da amortização contábil do ágio por expectativa por rentabilidade futura, mas tão somente limitou que a dedutibilidade que antes era integral por conta da baixa total do ágio fosse diferida em prazo não superior a 5 anos, ou seja, à razão de no máximo 1/60.

Em conclusão, não me parece haver base legal para a indedutibilidade de despesas com amortização contábil de ágio na base de cálculo da CSLL. Os dispositivos legais normalmente citados como fundamento para tal indedutibilidade apenas informam que os regimes de apuração devem ser o mesmo, mas também preveem que devem ser mantidas as bases de cálculo previstas na legislação específica de cada um dos tributos. (...)

A DRJ viola a legalidade ao estender glosa do IRPJ à CSLL sem previsão normativa, desconsiderando sucessão patrimonial (art. 41, Lei 6.404/1976) e provas acostadas.

Dou provimento ao recurso voluntário no ponto, reconhecendo a dedutibilidade da amortização de ágio interno na base de cálculo da CSLL.

3. Das Multas Isoladas Concomitantes.

Conforme relatado, os autos de infração em discussão exigem multa de ofício qualificada (art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/1996) e multa isolada por falta de recolhimento das estimativas (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007). A Recorrente defende a compatibilidade entre ambas, por fatos geradores distintos (insuficiência mensal vs. glosa anual no lucro real).

A Súmula CARF nº 105 (aprovada em 08/12/2014) veda concomitância entre multa isolada por falta de estimativas (redação original do art. 44, §1º, IV, Lei 9.430/1996) e multa de ofício anual, com base em: (i) consunção (estimativa como etapa preparatória do ajuste anual); (ii) extinção da base mensal ao fim do exercício; e (III) vedação a dupla penalidade sobre mesmo fato. Contudo, a Súmula aplica-se à redação anterior à Lei nº 11.488/2007.

A multa em exame fundamenta-se no art. 44, II, "b", pós-alteração, que prescreve penalidade "exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal" (referência expressa ao art. 2º da Lei 9.430/1996, estimativas). Não houve alteração substancial além da redução percentual, conforme Exposição de Motivos da MP 351/2007 (convertida na Lei 11.488/2007): *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal [...] a título de estimativa"*.

No acórdão de origem, restaram mantidas a multa isolada sobre estimativas mensais (art. 44, II, "b", Lei 9.430/1996 c/c arts. 222/843 do RIR/1999 – R\$ 174.354,69 IRPJ; R\$ 63.384,85 CSLL) e de ofício anual (75%, art. 44, I), por fatos geradores distintos (mensal vs. anual), considerado ausente bis in idem.

Entendo, que neste ponto é de se dar provimento ao Recuso Voluntário para afastar a concomitância.

Como bem esclarecido pela D. Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, ao proferir declaração de voto no acórdão 1301-006.697:

Concomitância entre multa isolada e multa de ofício.

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

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014:

“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105, concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

Conclusão:

Conheço do recurso voluntário e, no mérito das matérias autônomas, dou-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin