



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10283.721336/2012-86  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1302-000.504 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 25 de julho de 2017  
**Assunto** Diligência - necessidade de verificação de validade de intimação eletrônica  
**Recorrente** P&G do Brasil S/A  
**Recorrida** Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Tadeu Matosinho Machado (presidente de turma)

### **Relatório**

Trata o processo de auto de infração lavrado em desfavor da recorrente, Procter & Gamble do Brasil S.A., por meio do qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ e de CSLL, devidos no ano calendário de 2007.

Num brevíssimo resumo, a autuação em análise tem por fundamento a amortização de ágio por rentabilidade futura que teria imposto a redução dos valores a recolher a título de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2007, originado a partir de operações de aumento de capital social e incorporação realizados entre partes relacionadas; trata-se, objetivamente, de

glosa de despesas com amortização do já alcinhado "ágio interno", tendo, a fiscalização, considerado, abusivas, por falta de intento negocial, as operações que originaram o ágio.

Após as glosas, o crédito tributário restou constituído conforme tabela abaixo, baseada em planilha constante do relatório do acórdão da DRJ:

| TRIBUTO (espécie)  | EXAÇÃO DEVIDA<br>- R\$ | JUROS DE MORA<br>- R\$ | MULTA - R\$   | TOTAL - R\$           |
|--------------------|------------------------|------------------------|---------------|-----------------------|
| IRPJ               | 33.721.781,96          | 16.387.164,50          | 25.291.336,47 | 75.400.282,93         |
| CSLL               | 12.512.716,48          | 6.080.489,31           | 9.384.537,37  | 27.977.743,16         |
| <b>TOTAL - R\$</b> |                        |                        |               | <b>103.378.026,09</b> |

Cientificado do auto de infração, o recorrente opôs a sua impugnação administrativa, cujos argumentos deduzidos seriam, basicamente:

a) a decadência do ágio registrado em junho de 2006 e amortizado em dezembro do mesmo ano;

b) no mérito, a fim de justificar as operações societárias concretizadas e, conseqüentemente, demonstrar o propósito negocial dos atos que originaram o ágio amortizado, sustentou que, em função da aquisição, mundial, do grupo Gillette pela P&G, *"tornou necessária a reorganização mundial das atividades do grupo P&G, visando à integração das empresas do grupo Gillette e à racionalização da estrutura resultante"*;

c) o ágio foi legitimamente apurado, tendo o registro e uso seguido as regras legais pertinentes, notadamente, as disposições dos arts. 385 e 386 afirmando, outrossim, ter observado o preenchimento dos requisitos, formais e materiais, necessários para garantir-se-lhe respectiva amortização, elencando como tais requisitos: i) *"aquisição de participação societária sujeita à avaliação por método de equivalência patrimonial"*; ii) *"o custo de aquisição ser superior ao valor do patrimônio líquido da participação adquirida"*; iii) ter, o ágio, fundamento em expectativa por rentabilidade futura - *goodwill* -, justificada, por sua vez, por laudo técnico contábil idôneo; iv) haver a liquidação do investimento adquirido com ágio por meio de incorporação;

d) que as regras contábeis constantes do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP de nº 01/07 e também do Pronunciamento Técnico CPC 04 não seriam aplicáveis aos fatos tratados no autos, mormente por serem, a eles posteriores, seja por versarem sobre situações, a vista do então impugnante, diferentes daquelas observadas nas operações pactuadas;

e) por fim, que seria ilegal a cominação de juros de mora sobre a multa ofício.

Cumpre, aqui, para melhor compreensão da matéria, reproduzir o seguinte trecho do TVF, em que as operações societárias foram, assim, sumarizadas:

*3 Em 2005, em uma transação bilionária realizada no EUA, a GILLETTE COMPANY foi adquirida integralmente pela PROCTER & GAMBLE COMPANY, passando a GILLETTE DO BRASIL LTDA, a ser controlada de PROCTER & GAMBLE BRAZIL HOLDINGS B.V.*

4 Integrando a estrutura organizacional do Grupo Internacional P&G, existiam as pessoas jurídicas de PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA e PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A, ambas sediadas no Brasil.

5 Após o processo sucessório, a PROCTER & GAMBLE BRAZIL HOLDINGS B.V., tornou-se controladora de PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA e de PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A.

6 Em junho/2006, de acordo com a 20<sup>aa</sup> alteração contratual da PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA, a controladora alienígena PROCTER & GAMBLE BRAZIL HOLDINGS B.V, decidiu aumentar o capital social da investida PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA, de R\$ 107.621,06 para R\$ 2.221.528.472,87, por meio da emissão de novas cotas (222.142.085.181), totalmente subscritas. Um aumento, portanto, de R\$ 2.221.420.850,81.

7 As cotas mencionadas foram integralizadas mediante a forma seguinte:

a) conferência de cotas representativas do capital social da investida GILLETTE DO BRASIL LTDA, no valor de R\$ 1.382.562.002,16; b) conferência de ações escriturais representativas do capital social da investida **PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A**, no valor de R\$ 838.858.849,65.

8 Cabe assinalar que as cotas do capital da GILLETTE DO BRASIL LTDA, atingiram este montante, devido a uma reavaliação do valor de mercado do seu patrimônio, efetuada por uma consultoria estrangeira, Duff & Pelps.

9 Também para a mensuração do valor de mercado, segundo informação da fiscalizada, foi encomendado um estudo da Ernest & Young, mas que foi desconsiderado, em observância ao conservadorismo, visto que apresentava para o patrimônio analisado, valor maior que o da primeira consultoria. Entretanto a 20<sup>a</sup> alteração contratual da PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA, no item 1.2, atesta que foi utilizada a avaliação realizada pela Ernest & Young.

10 Assevera-se que o documento apresentado pela fiscalizada, chamado Demonstrativos Finais de Avaliação de Entidade Gillette, apontam que a consultoria Duff & Pelps, apurou um valor de mercado, referente ao patrimônio da GILLETTE DO BRASIL LTDA, que atingiu o montante de US\$ 609.648.999,98, o que convertido pela Ptax de compra de 06/06/2006 (2,2678), consubstanciou o valor de R\$ 1.382.562.002,16, que serviu para integralizar o capital social da PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA, na parte concernente às cotas de capital da GILLETTE DO BRASIL LTDA.

11 Insta observar que a equivalência patrimonial referente à participação da investidora PROCTER & GAMBLE BRAZIL HOLDINGS B.V, no capital de GILLETTE DO BRASIL LTDA, correspondia a R\$ 427.545.254,18, equivalente a 94,00 % do

*patrimônio líquido da investida, conforme indicado na DIPJ de evento especial, entregue à Receita Federal em setembro/2006.*

*12 Destarte a operação implicou em uma maisvalia no montante de R\$ 955.016.748,02, o qual foi contabilizado no ativo diferido da PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA, e sujeito à amortização (fundo de comércio) como ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura.*

*13 Quanto à parte da integralização de capital da PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA, em que foram utilizadas para tal fim, ações da PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A, de acordo com 20 alteração contratual da integralizada, a controladora PROCTER & GAMBLE BRAZIL HOLDINGS B.V. utilizou 10.389.276.232 ações, entre ordinárias e preferenciais, da investida que montaram o valor de US\$ 369.899.836,69, e que calculado pela Ptax de compra de 06/06/2006, corresponderam a R\$ 838.858.849,65.*

*14 Considerando que o valor do patrimônio líquido da investida PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A, era proporcional à parcela das ações detidas pela PROCTER & GAMBLE BRAZIL HOLDINGS B.V, e chegava a R\$ 324.675.271,53 (99,86% do capital), verificou-se também ter a mencionada operação, acarretado uma maisvalia no valor de R\$ 471.128.690,53, que foi registrada no ativo diferido da PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA, para também ser amortizada como ágio por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio).*

*15 Importa registrar que a PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A, também teve o seu valor de mercado reavaliado , todavia , não foi apresentado o laudo com o estudo que teria sido produzido pela PriceWaterhouseCoopers Corporate Finance & Recovery Ltda, consoante indicado no item 1.2 (ii) da 20ª alteração contratual da controladora PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA.*

*16 Dentre os documentos disponibilizados pela fiscalizada, surgiu um laudo técnico chamado Avaliação Econômica do Valor de Mercado de 100% do Capital, daquela consultoria, porém datado de 30/09/2005, e com valores divergentes do apontado pelo contribuinte na alteração contratual supra aludida, levando a inferir tratar-se de outro documento. Mais comentários acerca da peça avaliativa, serão traçados mais adiante.*

*17 Verifica-se assim que as duas operações de integralização de capital geraram um ágio no valor total de R\$ 1.426.145.438,51, que passaram a integrar o ativo da PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA. Esta em decorrência das alterações societárias procedidas passou a ser sócia e acionista majoritária das pessoas jurídicas GILLETTE DO BRASIL LTDA e PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A, respectivamente.*

*18 Posteriormente, em setembro/2006, a GILLETTE DO BRASIL LTDA foi incorporada por PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A, e esta teve seu capital social aumentado em valor equivalente ao montante contábil do patrimônio líquido vertido da incorporada.*

*19 Assim, novas ações ordinárias escriturais foram emitidas em valor igual ao adicionado ao capital da incorporadora, e passaram integralmente para o ativo permanente da controladora PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA.*

*20 Em novembro/2006, a PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S/A, incorporou sua controladora PROCTER & GAMBLE SERVIÇOS DE PESQUISAS LTDA, trazendo para seu ativo integralmente todo o ágio decorrente de expectativa de resultados futuros, engendrado nas operações descritas acima.*

*21 Passou então a incorporadora a amortizar o fundo de comércio, reduzindo a base de cálculo do IRPJ, com fundamento no que dispõe art. 385, § 2º, inciso II, c/c o art. 386, inciso III, todos do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).*

Recebida a impugnação e instada a decidi-la, a Delegacia da Receita de Julgamentos do Pará proferiu acórdão, através do qual houve por bem:

a) afastar a aguição de decadência ao argumento de que esta "não atinge a possibilidade de o Fisco contestar a existência ou o valor do ágio, que terá reflexo na base de cálculo do tributo em momento posterior, ainda que decorridos mais de 5 anos do registro do ágio na contabilidade do contribuinte";

b) desconsiderar os documentos lavrados em língua estrangeira, que, na sua concepção, a despeito de traduzidos, não atenderiam determinados requisitos legais hábeis a torná-los aceitáveis como prova em processos administrativos ou judiciais;

c) decidir que estaria correta a Auditoria ao glosar as despesas de amortização do aludido ágio, uma vez que criado de forma artificial, considerando-se, neste particular, a inexistência de um factível intento negocial e se verificando a produção de ágio a partir de operações praticadas por partes interrelacionadas; d) afastar a alegação de ilegalidade de incidência de juros sobre multa de ofício e, finalmente, aplicar os entendimentos anteriores à CSLL, por reflexão.

A luz destes argumentos, a DRJ julgou improcedente a impugnação, mantendo intocado o ato de lançamento.

Deste acórdão, o contribuinte teve ciência, através de intimação eletrônica, via caixa postal no e-CAC, em 24/05/2013 (sexta-feira); entretanto, encontra-se anexado ao processo um AR, dando conta da intimação do contribuinte, também por meio de carta, em 04 de junho de 2013. O contribuinte interpôs seu recurso voluntário em 03 de julho daquele mesmo ano.

Em suas razões recursais, o contribuinte sustenta, em apertada síntese:

a) a nulidade do acórdão da DRJ por cerceamento de defesa e violação ao princípio verdade material, calcando tal alegação, num primeiro momento, na desconsideração dos documentos de origem estrangeira trazidos ao feito, sem que a respectiva tradução tivesse sido realizada por tradutor juramentado; em seguida, reforça a existência de nulidade por entender que a DRJ teria se limitado a reproduzir trechos do TVF, sem se pronunciar sobre os argumentos deduzidos na impugnação (dentre eles, os afeitos às operações globais realizadas pelo grupo); sustenta, ainda, ter havido nulidade ao ter, a DRJ, desconsiderado o laudo de

avaliação da lavra da empresa *PriceWaterhouseCoopers* sem uma fundamentação aceitável; por fim, sustenta que a DRJ teria, também, se equivocado quanto a própria natureza do ágio, objeto deste feito, a, por vez, utilizar a expressão "amortização de fundo de comércio";

b) a seguir reitera, em termos gerais, as alegações constantes de sua impugnação, buscando mostrar a evolução da reestruturação mundial do Grupo, notadamente a partir da aquisição da Gillette e os motivos que a levaram a efetuar as operações societárias que culminaram com o registro do ágio e, por fim, a validade formal/jurídica dos atos e a existência de um lógica negocial para a sua realização;

c) por fim, questiona a validade da cobrança de juros sobre o valor da multa de ofício aplicada (multa simples, e não a multa qualificada, diga-se).

Em seguida, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou as suas contrarrazões ao recurso voluntário, deduzindo os argumentos a seguir sintetizados:

a) não ocorre a decadência sem que haja fato gerador, que não se tipifica pelo simples pagamento de ágio; as informações que precedem a concretização do fato impositivo não seriam alcançáveis pela regra inserta no art. 150, § 4º, do CTN, mormente enquanto não constituída a obrigação tributária;

b) expostos os fatos que precederam a discussão versada no auto de infração, afirma, passo seguinte quanto a operação de aquisição da Gillette Brasil pela P&G Serviços;

b.1) que o ágio aí verificado seria indedutível, notadamente porque resultante, tão só, do repasse do ágio observado na aquisição internacional da Gillette pela P&G Company; por isso mesmo, "*não se observou a operação interna confusão patrimonial da mais valia com o investimento que lhe deu causa*";

b.2) complementa, mais, que esta operação seria, em verdade, um simulacro; uma tentativa de criar, ficticiamente, uma operação de aquisição, pela P&G Serviços, da Gillette Brasil, a fim de permitir a dedução de ágio que teria sido, originariamente, observado na operação internacional anteriormente tratada.

c) no que concerne à parte do ágio verificado em relação à P&G Brasil SA, sustenta, objetivamente, que:

c.1) que este decorreria de operações societárias intragrupo, sem que houvesse a participação de terceiras empresas; nos dizeres da PGFN, "*o que houve foi apenas um passeio das ações dessa empresa brasileira entre empresas estrangeiras do Grupo P&G até a P&G SERVIÇOS*", resultando no que chama de "*ágio de si mesmo*";

c.2) a míngua da existência de uma terceira parte independente nas operações societárias, nas operações retratadas no processo "*a única transferência de riqueza que decorre do*" registro do ágio e da sua amortização "*é, portanto, do Estado para o contribuinte, consequência dos tributos que deixa de recolher*", identificando-se, aqui, também uma simulação, porquanto se verificar que "*as ações da P&G BRASIL não foram em nenhum momento negociadas entre partes independentes a justificar a existência do ágio*";

d) por fim, sustenta a legalidade da exigência de juros sobre a multa de ofício.

Os autos, então, foram encaminhadas para a análise deste Colegiado.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

De se frisar, desde logo, haver uma questão processual relevantíssima a ser saneada/resolvida, antes que este Colegiado possa, efetivamente, decidir a demanda.

Isto, porque, como destacado no relatório, há nos autos a informação de que o recorrente teria sido, num primeiro momento, cientificado do resultado do julgamento realizado pela DRJ a partir de intimação eletrônica:

*TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO Foi dada ciência, ao Contribuinte, dos documentos relacionados abaixo, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal.*

*Data da disponibilização na Caixa Postal: 09/05/2013 Data da ciência por decurso de prazo: 24/05/2013 Todavia, logo em seguida foi anexado ao processo um AR cujo recebimento teria se dado em 04/06/2013, tendo o recurso em testilha sido interposto em 03/07/2013 (trinta dias contados da assinatura do AR). Ora, qual seria, de fato, dies ad quem para a contagem do prazo recursal?*

A teor do art. 23 do Decreto 70.235/72, as intimações dos atos praticados do processo administrativo fiscal dar-se-ão de forma:

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.*

Vale destacar que, nos termos do § 3º do preceptivo normativo acima, "*os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência*", de sorte que o uso de um dos meios de intimação acima é de inteira conveniência da administração tributária (em exercício típico de discricionariedade por parte do fisco). Nada obstante, não se pode conceber a aplicação *cumulativa* dos instrumentos prescritos pelo art. 23, **justamente por trazer inegável insegurança quanto a validade de um ou outro meio de intimação e, mais, a incerteza sobre qual prazo se considerar para a prática dos atos subsequentes à precitada intimação.**

No caso, há a certificação de que o contribuinte teria sido intimado por meio eletrônico, havendo, entretanto, também, a juntada de AR, revelando o fato de que o recorrente

também teria sido intimado por via postal... Teria, *ipso facto*, a primeira intimação ocorrido de forma irregular ou ineficaz? Seria a primeira intimação inválida e, nesta esteira, utilizou-se da comunicação por via postal por conta desta invalidade?

A luz do art. 4º da Portaria/RFB de nº 256/2006, a intimação eletrônica será feita mediante seu "*envio ao domicílio tributário do sujeito passivo*", desde que, nos termos de seu § 3º, o contribuinte "*expressamente autorize*" o uso do predito domicílio eletrônico para o recebimento de intimações e notificações fiscais. Tal autorização, diga-se, seria formalizada através "*Termo de Opção*" se ser encaminhado pelo sujeito passivo por meio do e-CAC.

Teria, no caso, o contribuinte autorizado o uso de sua caixa postal para o recebimento de intimações afeitas aos processos administrativos de seu interesse?

Não há, diga-se, nos autos qualquer documento ou informação que me permita considerar válida a intimação por meio eletrônico, questão que ganha importância quando se observa que houve, também, a intimação do recorrente por meio postal, em data posterior ao da intimação eletrônica anteriormente noticiada (a se considerar válida a intimação eletrônica, frise-se, o recurso manejado seria intempestivo, porquanto, neste caso, o *dies a quo* para a interposição do apelo se findaria em **25/06/2017**).

E ante tal incerteza, não é possível a este julgador analisar e concluir sobre tempestividade do recurso voluntário, razão pela qual voto por converter o julgamento a diligência a fim de que a unidade de origem:

a) informe se, à época da concretização da intimação eletrônica anteriormente noticiada, havia autorização expressa do contribuinte para o uso de sua caixa postal eletrônica para os fins do art. 23, III, e § 2º, III, do Decreto 70.235 e do art. 4º, §§ 2º e 3º da Portaria/RFB 256/2006;

b) junte aos autos a cópia da autorização preconizada pelo art. 4º, § 2º, da citada Portaria/RFB 256/2006;

c) explique os motivos do encaminhamento da intimação também por meio postal;

d) ao fim, elabore relatório de diligência dando ciência do resultado ao contribuinte e concedendo-lhe prazo para, querendo, manifestar-se nos autos.

Após, reencaminhe-se o processo à este Colegiado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator