



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

Processo nº 10469.721944/2010-51
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.413 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 26 de janeiro de 2017
Assunto MULTA ISOLADA
Recorrente COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros do colegiado, por unanimidade de votos, resolvem determinar o encaminhamento dos autos à Unidade Local para que a interessada seja intimada do Acórdão 9101-002.304, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de retorno para julgamento de Recurso Voluntário (fls. 1177 a 1278), diante da reforma do v. Acórdão proferido por essa C. 2ª Turma Ordinária (fls. 1350 a 1374), que dava provimento no mérito ao referido *apelo*, por meio do v. Acórdão proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1791 a 1861), que deu provimento ao Recurso Especial interpostos pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (fl. 1377 a 1385) determinando:

o retorno dos autos à turma a quo para apreciação das matérias multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal, juros de mora sobre multa de ofício e aplicação da taxa SELIC para os juros de mora.

O processo versa sobre glosa de amortização de ágio, em operação na qual a Fiscalização entendeu que as operações societárias praticadas na aquisição da Recorrente, bem como na reorganização societária, promovida antes do aproveitamento dessa despesa, não possuíam motivação econômica *racional*, gerando *ágio em si mesmo*.

Tendo em vista que o Recurso Voluntário já foi objeto de julgamento desta C. Turma, tratando-se de retorno para a apreciação de matérias prejudicadas pelo seu resultado naquela oportunidade, posteriormente revertido, adoto o preciso e completo Relatório elaborado pelo I. Conselheiro André Mendes de Moura, Relator do Recurso Especial e prolator do Voto Vencedor:

Resumo das matérias A autuação fiscal tratou de (1) glosa de amortização do ágio. Por consequência, ao efetuar a nova apuração da base de cálculo, constatou-se a (2) insuficiência no recolhimento das estimativas mensais, razão pela qual foram lançadas multas isoladas sobre estimativas mensais e (3) aproveitamento indevido de prejuízos fiscais, que foram glosados.

Na primeira instância (DRJ), foi afastada prejudicial de mérito decadencial (arguida pela contribuinte no sentido de que as operações de reorganização societária teriam ocorrido no ano de 2000, e a lavratura do auto de infração ter-se-ia dado após os cinco anos previstos no art. 149, § 4º do CTN) e, no mérito, a impugnação foi julgada improcedente, ou seja, foram mantidas as três infrações.

O recurso voluntário interposto pela contribuinte pugnou sobre as matérias (a) decadência, (b) da glosa da despesa de amortização de ágio, (c) da multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal, (d) da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício e (e) da ilegalidade da utilização da taxa SELIC para os juros de mora.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) manteve a decisão da DRJ em relação à prejudicial de mérito decadencial e, no mérito, deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, para afastar a glosa de amortização do ágio, razão pela qual não foi necessária a apreciação das demais matérias (c, d, e). A PGFN interpôs recurso especial e a contribuinte apresentou contrarrazões.

O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade. A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal O Termo de Encerramento de Ação Fiscal (e-fls. 23/43) discorre que a contribuinte (COSERN) teve suas ações adquiridas, em leilões públicos e por meio de subscrição de ações em Ofertas Públicas de Ações (OPA), com ágio fundamentado na perspectiva de rentabilidade futura, pelas empresas GUARANIANA (atualmente com a razão social NEOENERGIA), COELBA (controlada da GUARANIANA) e UPTICK.

Posteriormente, foi criada a IBIDEM (empresa de propósitos específicos), que passou a deter o controle da COSERN, por meio da subscrição de capital realizada pelas empresas GUARANIANA, COELBA e UPTICK, que foi integralizada com a transferência das ações da COSERN. As empresas GUARANIANA, COELBA e UPTICK detinham controle da IBIDEM, e a IBIDEM era controladora da COSERN. Em seguida, a COSERN incorporou a IBIDEM, e passou a registrar o ágio em conta de ativo diferido e promover a dedução da despesa de amortização.

Entendeu a Fiscalização que as operações de reorganização societária conduziram ao aproveitamento de um "ágio em si mesmo", sendo a sequência de atos desprovidos de racionalidade econômica tendo objetivado especificamente reduzir a tributação de IRPJ e CSLL, tanto que a estrutura societária, ao final, voltou a ser a mesma do início da operação. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL (formalizado nos autos de outro processo administrativo, nº 10469.721945/2010-03), para glosar as despesas de amortização do ágio. Em razão da nova apuração, foi constatada insuficiência de estimativas mensais, tendo sido lançadas as multas isoladas, e, ainda, aproveitamento indevido de prejuízos fiscais, que foram glosados.

Da Fase Contenciosa A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1034/1096), que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Recife, nos termos do Acórdão nº 11-33.569 (e-fls. 1159 e segs.), conforme ementa a seguir.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei, tarefa privativa do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A fruição do benefício previsto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999, só é possível quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 DECADÊNCIA.

O crédito tributário pode ser constituído em até cinco anos após a ocorrência do fato gerador, independentemente de o fato que lhe deu origem tenha ocorrido em data anterior a este marco.

Foi interposto recurso voluntário pela contribuinte, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 11/04/2012. Decidiu o Acórdão nº 1402-00.993 (e-fls. 1350 e segs) dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa de despesa de amortização de ágio, conforme ementa a seguir.

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles

períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO INOCORRÊNCIA. A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 1377 e segs.), protestando pelo restabelecimento da autuação fiscal. Discorre que a reestruturação societária na realidade deu amparo a operações meramente formais e desprovidas de finalidade econômica e que a IBIDEM foi utilizada como empresa veículo. O ágio criado seria meramente escritural e teria como único objetivo a redução da carga tributária, tendo sido caracterizada uma operação sem propósito negocial.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1729/1731 deu seguimento ao recurso.

Foram apresentadas contrarrazões pelo contribuinte às e-fls. 1738/1780. Inicialmente, discorre que o recurso especial interposto pela PGFN não teria preenchido os requisitos de admissibilidade, vez que as premissas fáticas do paradigma não guardariam similitude com a do acórdão recorrido. Sobre o mérito, relata as operações de reorganização societária, que tiveram aprovação do órgão regulador do setor elétrico, a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, e que o ágio estaria devidamente justificado por laudo de avaliação elaborado por empresa de auditoria independente. Discorre que a operação encontrava-se inserida no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (PND), que tinha fundamento econômico, sendo benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99, e que não poderia ter sido aproveitado de outra maneira senão a empreendida na reorganização societária em debate. Ainda, não haveria abusividade na utilização de empresa veículo, e cita as razões apresentadas pelo

Acórdão nº 1402-00.802 (caso Santander). Rebate os argumentos apresentados pela PGFN, de que os procedimentos teriam ocorrido em um intervalo período de tempo, que os atos seriam formais e desprovidos de racionalidade econômica e de que o ágio seria em si mesmo e que as operações teriam ocorrido entre partes relacionadas. Discorre sobre o negócio jurídico de incorporação de ações e que, em relação às formas de aquisição de participação societária, pode se dar de diversas formas jurídicas, ou seja, não há que se consumir apenas mediante o pagamento.

Os presentes autos foram distribuídos para minha relatoria em razão do despacho de conexão de e-fls. 1788/1789.

O v. Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial fazendário, que manteve a glosa do ágio (fls. 1791 a 1861), restou ementado da seguinte maneira:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

Por força da determinação do v. Acórdão da C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, os autos foram distribuídos a este Conselheiro, com o fim exclusivo de apreciar as matérias de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal, sua concomitância com multa de ofício, juros de mora sobre essa multa de ofício e a aplicação da taxa SELIC.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

Uma vez considerada procedente a exigência dos tributos formalizada na Autuação combatida, matéria essa, agora, fora da alçada deste Conselheiro e do N. Colegiado a que pertence, caberia verificar a procedência das penalidades aplicadas, juros incidentes sobre estas e sua correção monetária, diante das alegações do Contribuinte trazidas em seu Recurso Voluntário (matéria versada nas fls. 1258 a 1277).

Contudo, verificando detidamente os autos, pode se detectar que não houve a devida intimação do Contribuinte do v. Acórdão proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Observa-se que, após o v. Acórdão, a Fazenda Nacional deu-se por ciente e os autos foram movimentados internamente nesse E. CARF, formulando-se Despacho de Fase Processual, determinando o encaminhamento dos autos a esta C. 2ª Turma Ordinária (fls. 1862 a 1867).

Nesse interregno, em nenhum momento houve a ciência do Contribuinte. Assim, visando garantir o contraditório e a ampla defesa, bem como a validade dos atos processuais posteriores a tal r. Decisão, entende-se ser necessária, antes de qualquer análise e julgamento, a promoção da intimação desta Parte.

Diante de todo o exposto, resolve-se por determinar a realização de diligência, encaminhando-se os autos à Unidade Local, para que o Contribuinte seja intimado do v. Acórdão nº 9101.002.304, observando-se os prazos e as medidas processuais devidas para o prosseguimento regular do processo.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Processo nº 10469.721944/2010-51
Resolução nº **1402-000.413**

S1-C4T2
Fl. 1.876
