



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

Processo n° 10580.728178/2016-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.884 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO.
Recorrente COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA -
COELBA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. Ademais, o Código Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo. O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”.

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

O registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto. Súmula CARF n. 116: *"Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança."*

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (**EMPRESA VEÍCULO**) POR SUA INVESTIDA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade, investidora, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade investida (“empresa veículo”), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria investida.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO.

Cancela-se a qualificação da multa de ofício quando não comprovado o dolo do sujeito passivo, no sentido de consciência da prática de um ilícito, necessário à caracterização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE

As multas de ofício constituem-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Em não havendo nos autos as condições permissivas ao abrandamento de penalidade previsto no art.112 do CTN, de se rejeitar a sua aplicação.

JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF 108.

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

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 DO CTN. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Membros do conselho de administração de sociedades anônimas não têm poder de execução de atos, não sendo cabível sua responsabilização tributária com base no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 DO CTN. DIRETORES.

Não prevalece a responsabilização de diretores quando o auto de infração não imputa individualmente quais atos teriam sido praticados com infração à lei ou a estatutos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INOPONÍVEL AO FISCO. DECORRÊNCIA LÓGICA.

Cabível a extensão da glosa das despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases impositivas das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Entretanto, independentemente de qualquer interpretação, uma vez considerado inoponível ao Fisco o planejamento tributário tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica o mesmo não pode ser validado para fins de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em apreço, bem assim as arguições de decadência para, no mérito, também por unanimidade de votos, afastar a qualificação da multa de ofício, negar provimento em relação à cobrança de juros sobre a multa de ofício e dar provimento ao recurso apresentado pelos apontados como responsáveis tributários. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à glosa de despesas de amortização de ágio para fins de IRPJ e deCSLL; vencidos os Conselheiros Lívia de Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga; Os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga acompanharam a Relatora pelas conclusões; também por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à imposição da multa de ofício; vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Designado o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(assinado digitalmente)

Claudio de Andrade Camerano - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia de Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Ângelo Abrantes Nunes (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012, em razão de amortizações de ágio consideradas indedutíveis (o auto de infração indica "ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - DESPESA INDEDUTÍVEL DE ÁGIO DE SI MESMA" - fl. 2-37).

A multa foi qualificada porque, no entender da autoridade autuante, "*Esta conduta de criar operações sem substrato econômico razoável (transferência de ágio para empresa veículo e incorporação às avessas da controladora) para tentar alterar o fundamento econômico do ágio visando apenas à redução da carga tributária consubstanciou a conduta fraudulenta das empresas envolvidas nas operações, ...*" (fl. 76).

O relatório da decisão recorrida assim descreve as infrações imputadas e os argumentos da impugnação:

1) Relatório de Verificação Fiscal.

O Fisco constatou, que a empresa deduziu, na apuração do Lucro Líquido, nos anos de 2011 e 2012, valores referentes a ágio, no montante anual respectivo de R\$ 55.539.840,12 e 53.582.152,80, conforme demonstrativo de fl. 43. Através da análise do LALUR apresentado, concluiu que as amortizações do ágio não foram adicionadas na apuração do Lucro Real.

Descreve os pormenores do Edital nº 01/97, que tratou da alienação de ações ordinárias da COELBA, que, previu a negociação de 65,64 % do capital ordinário da empresa.

Afirma que a COELBA, apesar de regularmente intimada, não apresentou laudo ou demonstrativo arquivado de avaliação de seu patrimônio, que demonstrasse tempestivamente os fundamentos econômicos para o ágio amortizado nos anos calendário 2011 e 2012, oriundo da aquisição de ações no âmbito do leilão de privatização realizado em 31 de julho de 1997.

Apesar da não apresentação do laudo ou demonstrativo como determina a legislação, o fisco teve acesso ao laudo elaborado pela Trevisan Consultores, com avaliação de R\$ 1.773.665.000,00 para 100% do capital da COELBA, que justificariam a expectativa de rentabilidade futura do ágio pago pela adquirente da participação (Guaraniana S.A, atualmente denominada de NEOENERGIA S.A).

Entretanto, segundo o autuante, o laudo/demonstrativo da Trevisan Consultores não tem o condão de justificar economicamente todo o ágio contabilizado e amortizado pela COELBA, no período de 2011 e 2012, uma vez que o valor constante do laudo (R\$ 1.773.665.000,00), se refere a 100% das ações da COELBA e a aquisição pela Guaraniana S A, teria sido de apenas 51,7% do total das ações. Segundo o fisco:

...

Ora, se 100% do capital da COELBA foi mensurado, através da técnica do fluxo de caixa projetado, por Laudo de Avaliação Econômico-Financeira e, a empresa Guaraniana S.A, após ajustes, adquiriu apenas 51,7% do capital total, não restam dúvidas que apenas essa participação teria os pressupostos econômicos identificados. Ou seja, do total avaliado por consultoria (R\$ 1.773.665.000,00), apenas o montante de R\$ 916.984.805,00 (novecentos e dezesseis milhões, novecentos e oitenta e quatro

mil, oitocentos e cinco reais) guardava relação com a rentabilidade futura, conforme demonstrativo abaixo.

100% do Capital da COELBA - Laudo Trevisan (a)	Aquisição da participação no Capital Total da COELBA (b)	Investimento + ágio com pressuposto econômico c = (a*b)
1.773.665.000,00	51,70%	916.984.805,00

No entanto, sabe-se que a mais valia registrada pela empresa Guaraniã S.A, no âmbito do leilão de privatização, representou 69,71% do custo total de aquisição da participação no capital da COELBA (1.213.019.937,14 / (526.966.189,77+1.213.019.937,14)), por isso, ao aplicar tal percentual no montante de capital adquirido (51,7% ou R\$ 916.984.805,00), verificou-se que apenas o valor de R\$ 639.269.953,55 (seiscentos e trinta e nove milhões, duzentos e sessenta e nove mil, novecentos e cinquenta e três reais e cinquenta e cinco centavos) se referia a ágio, cujo fundamento econômico poderia estar baseado em rentabilidade futura. Abaixo, demonstra-se sinteticamente o raciocínio utilizado.

Ágio contabilizado (a)	Participação (investimento + ágio) contabilizada no Capital Total da COELBA (b)	% ágio na aquisição de participação c = (a/b)	Investimento + ágio com pressuposto econômico (d)	Ágio com pressuposto econômico - rentabilidade futura e = (c*d)	% ágio com pressuposto econômico - rentabilidade futura f = (e/a)
1.213.019.937,14	1.739.986.126,91	69,71%	916.984.805,00	639.269.953,55	52,70%

...

Conclui o fisco que, "diante dos fatos narrados e documentos analisados, relativamente a aquisição de ações da COELBA, no âmbito do leilão de privatização, ocorrido em 31 de julho de 1997, concluiu-se que apenas 52,70% do ágio contabilizado possuía pressuposto econômico na rentabilidade futura" da empresa adquirida. Dessa forma o ágio se reduziria a R\$ 639.269.953,55.

Prossegue o fisco elencando novas aquisições efetuadas pela empresa Guaraniã S A. Inicialmente aumentando sua participação na COELBA para 56,48 % do capital total, através de aquisições com deságio, entre maio de 1998 e fevereiro de 1999, em Bolsas de Valores e posteriormente, aumentando o capital para 87,832% em 06/10/1999, através de leilão especial realizado na BOVESPA, com ágio de R\$ 40.692.244,674. Para esta última aquisição, o Fisco alega que o laudo apresentado é datado de 23/12/1999, posterior, então, à data do negócio.

Alega ainda o Fisco, que "no que se refere ao Laudo de Avaliação Econômico-Financeira do capital total da COELBA, realizado em 09 de julho de 1997 pela Trevisan e Associados Consultores de Empresas LTDA, foi possível verificar que se prestou a fundamentar economicamente apenas parte do ágio oriundo do leilão de privatização, amortizado no biênio 2011 e 2012, sendo que, por essa razão não teria o condão de embasar a mais valia surgida no leilão especial".

Conclui o autuante, com base na legislação vigente, tratar-se de ilicitude a amortização do ágio sem comprovação tempestiva da fundamentação econômica na rentabilidade futura da controlada.

Prossegue o Fisco:

...

No caso do Laudo de avaliação econômico-financeira do capital total da COELBA, realizado pela consultora Trevisan e Associados Consultores de Empresas LTDA, verificou-se que parte do ágio (52,70% ou R\$ 639.269.953,55) fora fundamentado em

rentabilidade futura, sendo certo, que somente esse quinhão teria dedutibilidade fiscal possibilitada. No entanto, houve outra aquisição de ações da COELBA, em leilão especial, ocorrido em 06 de outubro de 1999, sem demonstração tempestiva arquivada, razão pela qual reduziu-se o percentual do ágio amortizável, em face de fundamentação econômica, conforme demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 04 - Ágio com pressuposto econômico na rentabilidade futura

Ágio contab - leilão 31/07/97 (a)	Ágio contab - leilão especial 06/10/99 (b)	Participação (invest + ágio) contab no Cap. total da COELBA - 1º leilão (c)	Participação (invest + ágio) contab no Cap. total da COELBA - 2º leilão (d)	% ágio na aquisição de participação e = ((a+b)/(c+d))	Investimento + ágio com pressuposto econômico (f)	Ágio com pressuposto econômico - rentabilidade futura g = (e*f)	% ágio - rentab. futura h = (e)/(a+b)
1.213.019.937,14	40.692.244,64	1.739.986.126,91	403.383.990,31	58,49%	916.984.805,00	536.367.942,85	42,78%

Após o tudo o que foi exposto no presente relato, concluiu-se que apenas 42,78% ou o equivalente a R\$ 536.367.942,85 (quinhentos e trinta e seis milhões, trezentos e sessenta e sete mil, novecentos e quarenta e dois reais e oitenta e cinco centavos) se referiam a ágio com pressuposto econômico na rentabilidade futura de controlada que, em tese, poderia ser amortizado do lucro real da COELBA. O montante equivalente a diferença entre o que foi efetivamente deduzido e o ágio amortizável não reunia requisitos legais para redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Entretanto, demonstrar-se-á que todo o ágio amortizado pela COELBA, oriundo do leilão de privatização e leilão especial, não encontra respaldo na legislação vigente a época dos fatos geradores (2011 e 2012) para redução da base de cálculo dos tributos acima mencionados.

O Fisco analisa também o grupo de controle da COELBA, após as aquisições das ações, assim como o tratamento contábil e fiscal do ágio gerado. Descreve a evolução da participação societária da Guaraniãna S A e demonstra através do diagrama a seguir a relação societária existente entre as empresas:



De acordo com a exposição realizada nos itens 2 a 4.2 do presente relato, houve aquisição de ações da COELBA pela Guaraniãna S.A com expressivo ágio. Após manifestação da CVM16 acerca de debêntures anteriormente emitidas pela COELBA, conversíveis em ações, as quais, quando convertidas, reduziriam (para 51,7%) a participação da Guaraniãna S.A no capital total da investida, pode-se constatar que o montante do ágio registrado contabilmente¹⁷, ao final do ano de 1997, equivalia a R\$ 1.213.019.937,14 (um bilhão, duzentos e treze milhões, dezenove mil, novecentos e trinta e sete reais e quatorze centavos).

...

Apesar de contabilmente amortizado, o ágio em epígrafe foi adicionado ao LALUR da Guaraniãna S.A, conforme se verificou às fls. 10 e 13, motivo pelo qual não compôs a base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL. No ano calendário de 1998, a Guaraniãna S.A amortizou, a título de ágio oriundo da COELBA, o equivalente a R\$ 52.124.614,61 (cinquenta e dois milhões, cento e vinte e quatro mil, seiscentos e quatorze reais e sessenta e um centavos), contudo, à fl. 13, do LALUR, realizou adição do montante por não reunir os requisitos legais para compor a base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL. Ressalta-se que os lançamentos verificados no livro fiscal se referiam a amortização do ágio relativo a COELBA e COSERN.

...

Após os lançamentos acima mencionados, relativos ao ágio e a conta de investimento correlata, verificou-se a seguinte composição nas contas de ativo e de resultado:

Demonstrativo nº 08 - Trajetória do ágio adquirido no leilão de privatização da Coelba

Data	Investimento (Ativo) - 1.3.1.02.001	Ágio a amortizar (Ativo) - 1.3.1.02.002 (a)	Amortização do ágio (Ret. Ativo) - 1.3.1.99.001 (b)	Ágio a amortizar c = (a-b)	Amortização do ágio (Resultado) - 4.2.1.12.001
31/01/1998	0,00	0,00	2.355.280,38		2.355.280,38
28/02/1998	0,00	0,00	2.355.280,38		2.355.280,38
31/03/1998	16.571.394,01	0,00	2.355.280,38		2.355.280,38
30/04/1998	16.922.424,21	0,00	2.355.280,38		2.355.280,38
31/05/1998	53.660.430,79	0,00	2.355.280,38		2.355.280,38
30/06/1998	53.094.772,97	-15.990.531,90	20.397.722,64		20.397.722,64
31/07/1998	1.777.180,40	0,00	3.325.081,68		3.325.081,68
31/08/1998	3.360.457,24	0,00	3.325.081,68		3.325.081,68
30/09/1998	12.090.821,67	0,00	3.325.081,68		3.325.081,68
31/10/1998	-19.203.655,55	0,00	3.325.081,67		3.325.081,68
30/11/1998	10.210.623,68	0,00	3.325.081,68		3.325.081,68
31/12/1998	-44.945.793,19	0,00	3.325.081,68		3.325.081,68
Total do ano	103.538.656,23	-15.990.531,90	52.124.614,61	-	52.124.614,62
Total acumulado	652.997.753,87	1.197.029.405,24	56.926.151,86	1.140.103.253,38	56.926.151,87

No ano calendário de 1999, a empresa Guaraniã S.A informou na DFP, à fl. 37, que adquirira 3.862.480.000 (três bilhões, oitocentos e sessenta e dois milhões, quatrocentas e oitenta e mil) ações ordinárias e 2.034.946.000 (dois bilhões, trinta e quatro milhões, novecentas e quarenta e seis mil) ações preferenciais, emitidas pela COELBA, passando a deter 87,832% do seu capital total. Conforme menção contida no item 4.1 do presente relato, esta operação foi realizada com ágio, não fundamentado economicamente através de demonstrativo tempestivo arquivado, no valor de R\$ 40.692.244,64 (quarenta milhões, seiscentos e noventa e dois mil, duzentos quarenta e quatro reais e sessenta e quatro centavos), a ser amortizado pelo prazo remanescente da concessão da COELBA.

...

Depois do registro dos fatos econômicos ocorridos em 1999, referentes a aquisição de ações da COELBA, nos leilões de privatização e especial, foi possível constatar as seguintes modificações nos saldos das contas relativas ao ágio incorrido e amortizado:

...

Demonstrativo nº 09 - Trajetória do ágio adquirido nos leilões de privatização e especial da Coelba

Data	Investimento (Ativo) - 1.3.1.02.001	Ágio a amortizar (Ativo) - 1.3.1.02.002 (a)	Amortização do ágio (Ret. Ativo) - 1.3.1.99.001 (b)	Ágio a amortizar c = (a-b)	Amortização do ágio (Resultado) - 4.2.1.12.001
31/01/1999	-177.360.282,27		3.325.081,68		3.325.081,68
28/02/1999	-14.990.746,62		3.325.081,68		3.325.081,68
31/03/1999	119.874.238,25		3.325.081,68		3.325.081,68
30/04/1999	12.999.584,77		3.325.081,68		3.325.081,68
31/05/1999	167.400,00		3.325.081,68		3.325.081,68
30/06/1999	-1.794.688,40		3.325.081,68		3.325.081,68
31/07/1999	4.544.339,86		3.325.081,68		3.325.081,68
31/08/1999	-18.983.384,96		3.325.081,68		3.325.081,68
30/09/1999	3.278.063,39		3.325.081,68		3.325.081,68
31/10/1999	322.028.797,68	40.692.244,64	3.325.081,68		3.325.081,68
30/11/1999	10.566.560,43		3.446.189,55		3.446.189,55
31/12/1999	37.747.225,90		3.446.189,55		3.446.189,55
Total do ano	298.077.108,03	40.692.244,64	40.143.195,90	-	40.143.195,90
Total acumulado	951.074.861,90	1.237.721.649,88	97.069.347,76	1.140.652.302,12	97.069.347,77

Após a aquisição de ações da COELBA no âmbito do leilão especial, ocorrido em outubro de 1999, observou-se a inclusão da empresa 521 Participações S.A20, CNPJ nº 01.547.749/0001-1621, no grupo de controle da Guaraniã S.A.

...

Nesse período, a Guaraniãna S.A, em obediência aos diplomas legais vigentes, adicionou os montantes acima descritos no LALUR22, às fls. 02 e 03, desfazendo, sob a ótica fiscal, o efeito da amortização contábil da mais valia aqui analisada. Também foi verificado na Parte "B" do livro fiscal, à fl. 15, registro, na conta de "ágio na aquisição de investimentos a realizar", relativo a dedução da mais valia correspondente (valores consolidados COELBA e COSERN).

Em 31 de março de 2000, a empresa Guaraniãna S.A transferiu, através de capitalização, o investimento (inclusive o ágio) que detinha na COELBA para a empresa ligada Nordeste Participações S.A, CNPJ nº 02.150.255/0001-66, entretanto, manteve o controle na Parte "B" do LALUR do montante acumulado referente as amortizações mensais ocorridas até aquele momento.

...

Conclui o Fisco, observando que a empresa Guaraniãna S A adquiriu ações da COELBA com expressivo ágio, sendo que parte substancial desse ágio, conforme discussão sobre os laudos, não possuía fundamento econômico em resultados futuros da controlada. Já em 2000 a Guaraniãna S A, buscando alterar o contexto da impossibilidade de dedução fiscal do ágio em epígrafe, deu início a uma série de operações intragrupo que se materializou na capitalização da Nordeste Participações S.A., com a participação remanescente que detinha na COELBA.

No item 6 do TVF o Fisco descreve a formação da empresa Nordeste Participações S A, utilizada como "empresa veículo" na transferência do ágio.

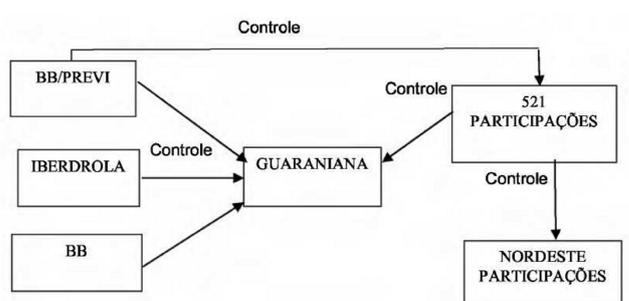
...

Após as mudanças acima descritas no capital social da Nordeste Participações S.A, o controle societário da empresa passou a ser exercido majoritariamente pela 521 Participações S.A, consoante demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 12 - Da composição acionária da Nordeste Participações S.A (1997)

Empresa	CNPJ/CPF	Qtd de ações ordinárias	Valor das ações	% participação capital total
521 Participações S.A	01.547.749/0001-16	19.150	19.150	95,75%
PREVI	33.754.482/0001-24	200	200	1,00%
Viviane Araújo Lima	878.411.007-44	200	200	1,00%
Paula Andréa Moraes Giraldez	024.783.997-33	200	200	1,00%
Rodrigo Osegueda Mattos	034.365.977-83	50	50	0,25%
Grasiela Gonçalves Cerbino	026.321.717-50	200	200	1,00%
Total	-	20.000	20.000	100,00%

Além de controlar diretamente a Nordeste Participações S.A, a empresa 521 Participações S.A era, em verdade, o veículo por meio do qual o BB/PREVI/25 mantinha participação acionária na empresa Guaraniãna S.A. Ou seja, onde se lia 521 Participações S.A, em verdade, se falava do BB/PREVI, conforme diagrama abaixo.



Buscou o Fisco demonstrar, através do exame da documentação disponível, que a empresa Nordeste participações S A não apresentou nenhuma atividade

operacional anterior à sua capitalização no ano de 2000, tendo se prestado tão somente à transferência do ágio analisado.

...

Diante dos fatos trazidos nesse item, restou confirmado que desde sua constituição até o dia 30 de março de 2000, portanto, antes da capitalização, a empresa Nordeste Participações S.A não apresentou qualquer receita da atividade ou movimento operacional, demonstrando pouca ou nenhuma solidez econômico financeira.

No entanto, em 31 de março de 2000, de acordo com Ata da AGE, a empresa Nordeste Participações S.A aprovou aumento de capital social no montante de R\$ 2.105.024.344,00 (dois bilhões, cento e cinco milhões, vinte e quatro mil, trezentos e quarenta e quatro reais), mediante emissão particular de 2.105.024.344 (dois bilhões, cento e cinco milhões, vinte e quatro mil, trezentos e quarenta e quatro) ações ordinárias ao preço unitário de R\$ 1,00 (um) real, para integralização a vista através de bens.

Ainda de acordo com a Ata acima mencionada, a empresa Guaraniana S.A subscreveu a totalidade das ações integralizando no ato a quantia, mediante conferência de 13.716.702.215 (treze bilhões, setecentos e dezesseis milhões, setecentos e duas mil, duzentas e quinze) ações ordinárias e 2.811.250.317 (dois bilhões, oitocentos e onze milhões, duzentos e cinquenta mil, trezentas e dezessete) ações preferenciais de emissão da empresa COELBA, da qual era titular, atribuindo valor para as ações vertidas de R\$ 2.105.024.344,00 (dois bilhões, cento e cinco milhões, vinte e quatro mil, trezentos e quarenta e quatro reais).

...

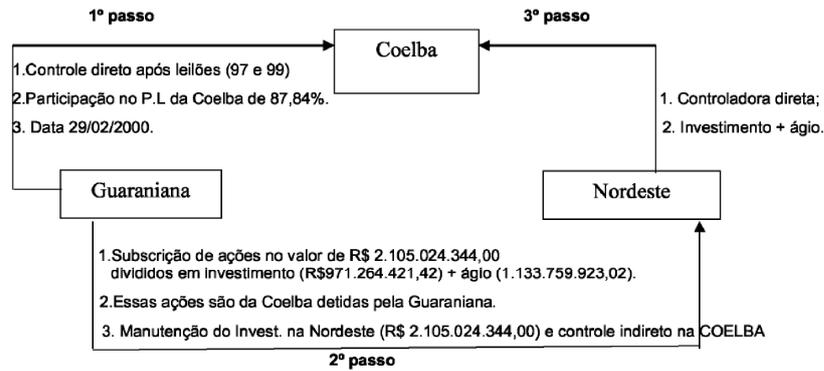
Esta subscrição foi embasada em Laudo de avaliação do Patrimônio Líquido da COELBA, realizado pela empresa ERNST & YOUNG Auditores Independentes S/C, com data de referência de 29 de fevereiro de 2000, através da aplicação da equivalência patrimonial.

Há de se ressaltar que o montante capitalizado pela Guaraniana S.A, da participação com ágio que detinha da COELBA, na empresa Nordeste Participações S.A, refletia na data de referência (29/02/00) o saldo remanescente da amortização realizada na controladora desde o ano de 1997, consoante demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 13 - Trajetória do ágio adquirido pela Guaraniana S.A em aquisições de ações Coelba

Data	Investimento (Ativo) - 1.3.1.02.001 (a)	Ágio incorrido (Ativo) - 1.3.1.02.002 (b)	Amortização do ágio (Resultado) - 4.2.1.12.001 (c)	Ágio a amortizar na Nordeste d = (b-c)	Total do acervo COELBA transferido e = (a+d)
Total acumulado até 31/12/99	951.074.861,90				
31/01/2000	213.673,65				
29/02/2000	19.975.885,87				
Total acumulado em 29/02/2000	971.264.421,42	1.237.721.649,88	103.961.726,86	1.133.759.923,02	2.105.024.344,44

Conforme relato, concluiu-se que a Guaraniana S.A, mediante transferência das ações da COELBA que detinha, integralizou capital na empresa Nordeste Participações S.A, que nesse momento passou a condição de controladora desta, conforme diagrama.



Foi possível constatar então que a Nordeste Participações S.A., empresa sem qualquer estrutura ou capacidade operacional, que não apresentou qualquer atividade no período compreendido entre a constituição e 30 de março de 2000, recebeu aporte de capital vultuoso, através de transferência de ações da Coelba que a Guaraniiana S.A detinha, com objetivo, a priori, de controlar uma gigante do setor energético. Não se percebeu substância econômica ou razoabilidade nesta operação da forma como foi realizada.

Entretanto, de acordo com item 6, à fl. 42, da DFP 2000, apresentada a CVM, a COELBA esclareceu os objetivos reais da operação de transferência do ágio pago pelo grupo Iberdrola, PREVI e Banco do Brasil, através da Guaraniiana S.A, in verbis.

Devido ao interesse de transferir para a COELBA o benefício fiscal resultante da amortização do ágio pago por seus acionistas quando da aquisição das ações, seus controladores subscreveram aumento de capital na Nordeste Participações S/A, sociedade de propósito específico, integralizando-o por meio da transferência das ações de emissão da COELBA.

Estas informações foram corroboradas pelas Demonstrações Financeiras a Nordeste Participações S.A, auditadas pela Ernst & Young, à fl. 07, item 04.

...

Conclui o Fisco que a "transferência de ações promovida pela empresa Guaraniiana S.A à Nordeste Participações S/A, ambas ligadas e integrantes do mesmo grupo econômico (Iberdrola, BB e PREVI) não passou de formalismo jurídico, não representando de modo algum a vontade fática dos partícipes da operação", uma vez que a "transferência do ágio da Guaraniiana S.A para a Nordeste Participações ainda não possibilitava a amortização fiscal do mesmo, a teor da legislação vigente, foi necessária mais uma etapa de operações jurídicas formais (realizadas apenas no papel) cujo propósito era a aproximação do contexto preceituado pelos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97".

Continua a análise, através do item 6.1:

Em abril de 2000, a Nordeste Participações S.A, registrou a segregação do valor do investimento e do ágio, bem como a amortização contábil da mais valia, conforme demonstrativo abaixo.

Demonstrativo nº 14 - Trajetória do ágio adquirido em aquisições de ações Coelba (Nordeste Participações)

Data	Investimento (Ativo) - 1.3.1.101.001	Ágio a amortizar (Ativo) - 1.3.1.101.003 (a)	Amortização do ágio (Ret. Ativo) - 1.3.1.101.004 (b)	Ágio a amortizar c = (a-b)	Amortização do ágio (Resultado) - 311.918
31/03/2000	2.105.024.344,00	0,00	0,00		0,00
30/04/2000	-1.130.313.733,45	1.130.313.733,45	3.446.189,55		3.446.189,55
30/04/2000	2.934.834,23	0,00	0,00		0,00
Total	977.645.444,78	1.130.313.733,45	3.446.189,55	1.126.867.543,90	3.446.189,55

* O segundo lançamento realizado no dia 30 de abril de 2000 se refere a equivalência patrimonial

* O montante da coluna "a" diverge do saldo remanescente verificado na Guaraniiana S.A, contudo, se refere a amortização do ágio em março de 2000.

Como se vê, em abril de 2000, o investimento na COELBA, contabilizado a empresa Nordeste Participações S.A, equivalia a R\$ 977.645.444,78 (novecentos e setenta e

sete milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e setenta e oito centavos) e o ágio amortizável, o total de R\$ 1.126.867.543,90 (um bilhão, cento e vinte e seis milhões, oitocentos e sessenta e sete mil, quinhentos e quarenta e três reais e noventa centavos), totalizando o montante de R\$ 2.104.512.988,68 (dois bilhões, cento e quatro milhões, quinhentos e doze mil, novecentos e oitenta e oito reais e sessenta e oito centavos).

...

Uma vez que não era do interesse da Guaraniãna S.A27 manter o ágio oriundo das aquisições das ações da COELBA no patrimônio da Nordeste Participações S.A, havia a necessidade de mais uma etapa de operações realizadas apenas no papel, ou sem substância econômica a não ser a elisão do pagamento de tributos, qual seja, a incorporação reversa da controladora (Nordeste Participações) pela controlada (COELBA).

Em junho de 2000, foi aprovada em assembleia a incorporação da Nordeste Participações S.A. pela Coelba:

...

O Laudo para avaliação do Patrimônio Líquido da empresa Nordeste Participações S.A, elaborado pela empresa Ernst & Young, adotou o critério de valor contábil para identificação do patrimônio incorporado que equivaleu, na data base (30 de abril de 2000), a R\$ 2.104.532.133,78 (dois bilhões, cento e quatro milhões, quinhentos e trinta e dois mil, cento e trinta e três reais e setenta e oito centavos). Esse patrimônio contém basicamente o valor remanescente do investimento mais ágio originado na aquisição de ações da COELBA (977.645.444,78 + 1.126.867.543,90).

Após fazer uma descrição pormenorizada sobre o fluxo das operações realizadas até a chegada do ágio à Coelba, infere o fisco:

...

Do todo acima exposto, verificou-se que a Nordeste Participações S.A inicialmente foi capitalizada com as ações da COELBA, adquiridas em leilões pela Guaraniãna S.A com expressivo ágio, e, um mês depois foi incorporada, transferindo a mais valia remanescente para sua controlada (COELBA). Sob a ótica do grupo econômico (Iberdrola, BB e PREVI) em que estavam inseridos os partícipes da operação (COELBA, Guaraniãna S.A e Nordeste Participações S.A), em face de alterações legislativas, em especial do artigo 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, o referido ágio, após as operações ocorridas, reunia as condições para amortização fiscal.

O Fisco prossegue, com a intenção de demonstrar que o ágio de si mesma amortizado pela COELBA não reunia condições de dedutibilidade, a teor da legislação vigente a época dos fatos. Inicialmente alega que a empresa Guaraniãna não tinha qualquer interesse de deduzir o ágio "por não apurar lucro real em suas atividades de participação".

...

Isto posto, e, com o fito de alterar o contexto em que estava inserida (não dedutibilidade do ágio), em 01 de dezembro de 1999, em conformidade com Ata de Reunião nº 012/99 do Conselho de Administração da empresa Guaraniãna S.A, constatou-se as seguintes deliberações:

a) A empresa Guaraniãna S.A ao adquirir a COELBA pagou expressivo ágio;

b) Posteriormente, a companhia adquiriu, em leilão realizado no dia 06 de outubro de 1999, ações ordinárias e preferenciais de emissão da COELBA, com expressivo ágio;

c) À vista do interesse da Guaraniãna S.A em transferir para COELBA o benefício fiscal resultante da amortização de tal ágio pago na aquisição desta, concluiu-se, a priori, que deveria haver incorporação daquela;

d) Após conclusão supracitada, os conselheiros demonstraram não haver interesse para o grupo na incorporação da Guaraniãna S.A, e, subsequente extinção, já que, esta era titular de outros ativos além das ações de emissão da COELBA.

e) Assim, a estratégia utilizada contemplaria uma reestruturação que se iniciaria com a transferência das ações de emissão da COELBA de que é titular a Guaraniãna S.A, para a Nordeste Participações S.A, cujo ativo seria integrado apenas por tais ações.

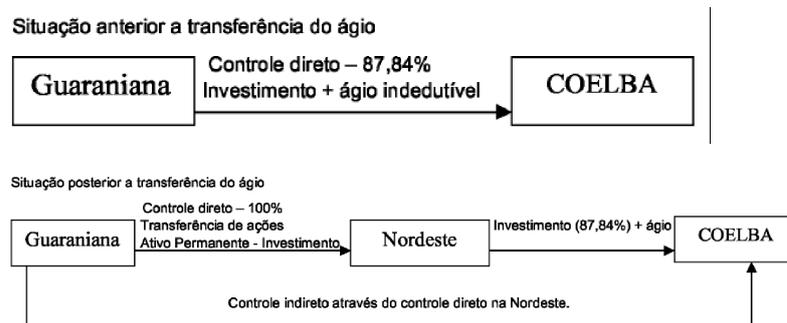
f) A segunda etapa se daria com a incorporação da empresa Nordeste Participações S.A, pela COELBA, possibilitando assim o aproveitamento do ágio gerado de si mesma.

Estas informações foram corroboradas às fls. 65 e 66, item 22, da DFP 1999 apresentada pela empresa Guaraniãna S.A a CVM.

Após a expressão do desejo que o grupo econômico tinha de apenas transferir o ágio registrado pela controladora para a controlada com vistas a se beneficiar, a Guaraniãna S.A, capitalizou a empresa Nordeste Participações S.A, apenas com as ações da COELBA.

...

Após a transferência de ações, para empresa veículo, a Guaraniãna S.A, então controladora direta da COELBA, passou a condição de controladora indireta, através do controle exercido na Nordeste Participações S.A, conforme diagrama abaixo.



Por sua vez, em março de 2000, a Nordeste Participações S.A, contabilizou o ativo, o investimento direto na COELBA. Em abril de 2000, segregou o investimento do ágio, bem como o amortizou contabilmente.

Consoante citação já feita, a COELBA e a Guaraniãna S.A foram intimadas a apresentar demonstração arquivada que determinasse os pressupostos econômicos para o ágio amortizado em 2011 e 2012. Em resposta a intimação fiscal apresentaram Laudo de Avaliação Econômica da COELBA, realizado em 23 de dezembro de 1999, portanto, extemporaneamente, ao nascimento do ágio (31/07/97 e 06/10/99), pela empresa Arthur Andersen Business Consulting S/C LTDA. Abaixo reproduz-se trecho inicial do referido documento que denota sua finalidade.

Resta claro que o referido laudo apresentado extemporaneamente pela empresa Guaraniãna S.A buscou, no momento da transferência de ações para a Nordeste Participações S.A, alterar a falta de pressupostos econômicos do ágio contabilizado, cuja consequência (da falta) seria a indedutibilidade fiscal a teor no parágrafo 2º, alínea "b" e do parágrafo 3º, ambos, do artigo 20, do Decreto -Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977 (situação de fato), através do estudo da rentabilidade futura da controlada para que fosse possível a amortização fiscal da mais valia, a teor dos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997 (situação pretendida). Ou seja, através de operações sem qualquer substrato econômico, a não ser o de elidir

tributos, tentou modificar a situação de fato ocorrida, qual seja, ausência de pressuposto econômico do ágio adquirido.

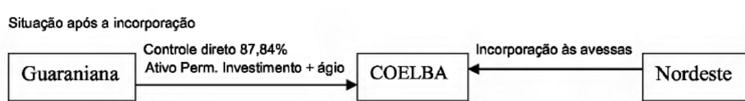
No entanto, como já mencionado, não houve alienação da participação que a Guaraniiana S.A possuía na COELBA e por consequência não existiu ágio novo que pudesse ser fundamentado economicamente. De fato, a operação ocorrida foi a transferência de ações, e, por conseguinte, do ágio (31/07/97 e 06/10/99), conforme disposto pela própria COELBA, em excertos abaixo, às fls. 8130 e 8131 do processo administrativo nº 10580.729192/2011-71.

Inicialmente, há que se repetir, nos termos feitos à sociedade nessas razões e Recurso, que o ágio em questão era o mesmíssimo que estava na NORDESTE PARTICIPAÇÕES S/A e anteriormente na GUARANIANA e que, exatamente por causa da incorporação, vai para a COELBA. Nenhum ágio novo. Logo, de forma alguma existe qualquer geração de ágio derivado de operações internas.

...

Diante dos fatos acima relatados, concluiu-se que o ágio transferido da Guaraniiana S.A para a COELBA era remanescente das amortizações contábeis ocorridas na controladora e que estava fundamentado parcialmente (42,78%) na rentabilidade futura da controlada. O que se viu nessa etapa do planejamento elisivo foi a tentativa de alterar os fundamentos econômicos do ágio, através de laudo intempestivo, mediante estruturação de operações formais (apenas no papel) realizadas entre empresas ligadas e integrantes do mesmo grupo econômico.

Após a incorporação da Nordeste Participações S.A pela COELBA, a Guaraniiana S.A voltou a ser sua controladora direta possuindo a mesma participação no capital anteriormente detidas, conforme diagrama abaixo.



O diagrama acima sedimentou o entendimento já esposado anteriormente que as operações de transferência de ações da Guaraniiana S.A para Nordeste Participações S.A e posterior incorporação da controladora pela COELBA, não passaram de formalismo jurídico ou ficção com vistas à transferência de ágio para amortização fiscal.

Esta afirmação se consolidou quando analisamos a foto antes de iniciadas as operações intragrupo, que demonstrava a empresa Guaraniiana S.A com participação societária direta de 87,84% do capital da COELBA, contabilizado no Ativo Permanente, subdividido em investimento mais ágio, e, ao final das operações acima mencionadas, indicando a permanência do investimento e ágio representados pelos mesmos 87,84%. Tal afirmação está corroborada nas DFP 1999 e 2000, às fls. 40 e 20, respectivamente, enviadas pela Guaraniiana S.A a CVM, conforme excertos.

...

Em 10 de dezembro de 1997, foi publicada a Lei nº 9.532, que no caput do artigo 7º e inciso III33, dispunham que a pessoa jurídica que absorvesse patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detivesse 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, poderia amortizar a mais valia, cujo fundamento fosse a rentabilidade futura da controlada (alínea "b", do § 2º, do artigo 20, do Decreto lei nº 1.598, de 1977), do Lucro Real.

Entende o Fisco que, com base na legislação vigente, a Guaraniiana S.A adquiriu a participação na COELBA com ágio, por isso, apenas se vislumbra a possibilidade legal de amortização da mais valia caso ocorresse a reorganização societária, prevista em lei (art. 7º, III da Lei 9.532/97), envolvendo essas empresas.

Por não ter interesse na referida reorganização, teria sido buscado a transferência das ações para a Nordeste Participações:

...

A conclusão de que a Nordeste Participações S.A não adquiriu qualquer participação societária com ágio, se comportando apenas como instrumento (veículo) para transferência da mais valia, evidenciou a não satisfação do aspecto da personalidade requerido no artigo 7º, da Lei nº 9.532/97. Essa conclusão, por si só, já afasta a amortização fiscal do ágio realizada pela COELBA, nos anos calendário 2011 e 2012.

...

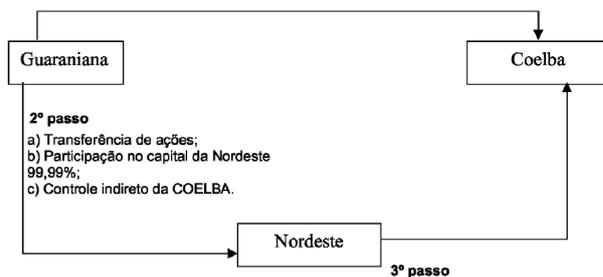
O Fisco observou outro viés nas operações que, segundo seu entendimento, conduzem à mesma conclusão quanto à indedutibilidade do ágio:

No primeiro momento, da sequência de operações realizadas, a Guaraniã S.A adquiriu ações da COELBA com ágio passando a controlá-la diretamente.

Posteriormente, transferiu as mesmas ações para a Nordeste Participações S.A, passando a controlá-la diretamente e indiretamente à COELBA. No último movimento, a COELBA incorporou a Nordeste Participações S.A, com vistas a amortizar indevidamente a mais valia do lucro real, voltando a ser controlada diretamente pela Guaraniã S.A, consoante diagrama abaixo.

1º passo

- a) Guaraniã exerce controle direto da Coelba com participação de 87,84% do Capital, em 31 de março de 2000;
- b) Aquisição contabilizada no ativo permanente subdividido em investimento mais ágio oriundo do leilão de privatização;



2º passo

- a) Transferência de ações;
- b) Participação no capital da Nordeste 99,99%;
- c) Controle indireto da COELBA.

3º passo

- a) Incorporação às avessas da Nordeste pela Coelba;
- b) **Guaraniã S/A volta a controlar diretamente a Coelba com a mesma participação de 87,84% do Capital;**
- c) Aquisição contabilizada na Coelba, no ativo permanente subdividido em ágio mais investimento;
- d) **Ativo na Guaraniã representado pelo investimento e ágio.**
- e) **conclusão que a operação se resumiu apenas à transferência do ágio.**

A combinação do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, possibilitaram a constatação que na ocorrência de aquisição de ações com ágio, fundamentado economicamente na rentabilidade futura da controlada, e, posterior, reorganização societária, como a incorporação por exemplo, envolvendo investidor (adquirente do investimento) e investida, poderia haver amortização da mais valia do lucro real. A lei explicitamente indicou, no caso de incorporação, a necessidade de reunião em um só patrimônio da participação societária adquirida e do ágio pago por essa participação.

Contudo, no caso concreto, a empresa incorporada (Nordeste Participações S.A) não adquiriu a participação societária com ágio. Pelo contrário, a Guaraniã S.A, adquirente da participação, após a incorporação da controlada manteve o registro contábil do investimento e o ágio (em duplicidade) na COELBA, conforme se verificou à fl. 3, do Livro Razão apresentado.

Essa ausência de reunião em um só patrimônio, da participação adquirida e do ágio correspondente tem o condão de afastar a dedutibilidade da mais valia do lucro real.

Infere, com base no relatado, que a conduta utilizada para o aproveitamento do ágio, está em completo desalinho com a legislação vigente e conclui que as despesas contabilizadas com ágio de si mesma, pela COELBA, oriundo dos leilões ocorridos em 31/07/97 e 06/10/99, nos anos calendário 2011 e 2012, não são dedutíveis na apuração do lucro real.

Em suas considerações finais sobre a utilização do ágio para a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, item 8 do TVF, deduz o Fisco:

De acordo com o que foi relatado neste Termo de Verificação Fiscal não resta qualquer dúvida que o ágio oriundo das aquisições de ações da COELBA realizadas pela Guarani S.A estava fundamentado parcialmente na rentabilidade futura da controlada. A princípio, apenas 42,78% ou o equivalente a R\$ 536.367.942,85 (quinhentos e trinta e seis milhões, trezentos e sessenta e sete mil, novecentos e quarenta e dois reais e oitenta e cinco centavos) do total do ágio a ser amortizado pela COELBA estaria fundamentado economicamente na rentabilidade futura.

Após encadeamento das operações ocorridas, quais sejam, aquisição de ágio (1), transferência da mais valia para empresa veículo ligada (2), seguida de incorporação às avessas da controladora veículo (3), constatou-se que não houve a reunião em um só patrimônio do investimento e ágio como pressupõe a legislação vigente a época dos fatos aqui analisados.

Entende, então, ser ilícita a amortização do ágio pela COELBA e fraudulenta a criação de operações visando a alteração do fundamento econômico do ágio, com o fim único da redução de sua carga tributária. Apresenta, ao final, a base legal utilizada.

Prossegue, através do item 9 do TVF, alegando que as condutas do contribuinte tiveram a finalidade de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Em resumo, entende o Fisco que o ato da empresa se utilizar de empresa veículo, com o único fim de possibilitar a incorporação às avessas desta pela COELBA, demonstra o intenção fraudulenta, conforme segue:

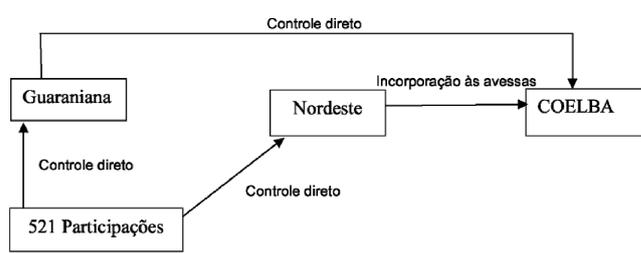
...

Buscando os efeitos desejados pelo grupo econômico³⁴, a Guarani S.A, inicialmente, transferiu as ações que detinha da COELBA para a empresa veículo Nordeste Participações S.A, passando a controlá-las, indiretamente e diretamente, respectivamente. Analisando-se unicamente a transferência do investimento e do ágio, da Guarani S.A para Nordeste Participações S.A, não se percebeu qualquer substrato econômico razoável da forma como a operação foi executada, mormente não ser possível vislumbrar uma empresa sem qualquer atividade operacional controlar uma gigante do setor energético.

No entanto, após análise mais minuciosa da operação e seus efeitos exclusivos na redução da carga tributária, verificou-se que a transferência do ágio remanescente pela Guarani S.A para Nordeste Participação S.A cumpriu os dois objetivos perseguidos pelo grupo econômico, quais sejam, inserção de empresa veículo para participação na reorganização societária e modificação dos pressupostos econômicos da mais valia através de laudo de avaliação econômica intempestivo do patrimônio da COELBA.

...

Em outro viés, observou-se a inclusão da empresa veículo Nordeste Participações S.A no contexto das operações com o fito exclusivo de transferência do ágio. Frisa-se que essa empresa é controlada diretamente pela empresa 521 Participações S.A, que por sua vez, é acionista da Guaraniã S.A, demonstrando indubitavelmente que se tratou de operação intragrupo, conforme diagrama abaixo.



Fato curioso na transferência de ações mencionadas é que a Guaraniã S.A não apurou ganho de capital na operação, mantendo na parte “B” do LALUR o montante do investimento a realizar para fins de mensuração do custo de aquisição em caso de alienação. Aduz-se que, contrário sensu, não houve aquisição de participações com ágio por parte da Nordeste Participações S.A e sim mera transferência da mais valia remanescente juntamente com o investimento adquirido nos leilões mencionados.

Entende o Fisco que, consoante arrazoado efetuado, a conduta da COELBA para reduzir seu lucro tributável, encaixa-se no conceito de fraude, além da prática de conluio, por ter havido ajuste doloso dentro do grupo empresarial (Guaraniã, COELBA e Nordeste). Concluiu-se então pela qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II da Lei 9.430 de 1996.

Prossegue o Fisco responsabilizando pessoalmente os administradores da COELBA pela prática da transação ora em análise, conforme item 10 do TVF, por entender ter havido fraude e conluio praticados pelas empresas COELBA, Guaraniã S. A. e Nordeste Participações S. A., todas integrantes do mesmo grupo econômico liderado pela Iberdrola, Banco do Brasil, PREVI e 521 Participações S.A. Afirma que a conduta se materializou pela criação de operações realizadas apenas no papel que visaram tão somente a redução da carga tributária, modificando dessa forma, as características do fato gerador através da legitimação de despesas indedutíveis.

...

Diante da situação imposta, o Conselho de Administração da Guaraniã S.A se reuniu, em 01 de dezembro de 1999, momento em que estabeleceu a necessidade de transferência do ágio pago na aquisição das ações da COELBA, sobretudo porque a companhia não tinha interesse na reorganização societária preconizada na lei, conforme se observa em trecho destacado abaixo.

“ À vista do interesse de transferir para COELBA o benefício fiscal resultante da amortização do ágio pago por sua controladora quando esta adquiriu as ações, deveria ser procedida a incorporação da controladora (GUARANIã S.A) pela controlada (COELBA). Tendo em conta, entretanto, não haver interesse em que a GUARANIã seja incorporada e, portanto, extinta, já que a companhia, além das ações de emissão da COELBA, é titular de outros ativos, a contemplada reestruturação deverá se iniciar pela transferência de ações de emissão da COELBA de que é titular a GUARANIã para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES S.A (“NORDESTE”), cujo ativo será integrado apenas por tais ações, não tendo a sociedade qualquer exibibilidade.

...

Nesse mesmo dia (01/12/99), houve reunião do Conselho de Administração da COELBA corroborando a intenção do grupo econômico em reduzir a carga tributária se utilizando de operações apenas formais. Há de se ressaltar que o Conselho de

Administração da Guaraniana S.A e da COELBA era composto pelas mesmas pessoas, inclusive o presidente Eduardo Lopez – Aranguren Marcos.

...

Uma vez demonstrada que a conduta fraudulenta foi intencional impõe-se a qualificação da multa e a responsabilização pessoal dos administradores da COELBA, a teor do inciso III, do artigo 135, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

Analisa, o Fisco, as atribuições do Conselho de Administração e da Diretoria da COELBA e conclui pela responsabilização pessoal pelo crédito tributário dos seguintes membros, do Conselho e da Diretoria:

...

a) Marco Geovanne Tobias da Silva, Presidente do Conselho de administração da COELBA, no período de 2011 e 2012;

b) Gonzalo Pérez Fernandez – Vice-Presidente do Conselho de Administração da COELBA, no período de 2011 e 2012;

c) José Maurício Pereira Coelho – membro do Conselho de Administração da COELBA, no período de 2011 e 2012;

d) Marcelo Maia de Azevedo Corrêa - membro do Conselho de Administração da COELBA, no período de janeiro de 2011 a agosto de 2012;

e) Solange Maria Pinto Ribeiro - membro do Conselho de Administração da COELBA, no período de setembro a dezembro de 2012 e Diretora de Planejamento e Controle da COELBA, no período de 06 a 31 de dezembro de 2012;

e) Gonzalo Gómez Alcântara – membro do Conselho de Administração da COELBA, no período de 2011 e 2012;

f) Marcelo Souza Marinho – membro do Conselho de Administração da COELBA, no período de 2011 e 2012;

g) Moisés Afonso Sales Filho – Diretor Presidente da COELBA, no período de 2011 e 2012;

h) Paulo Roberto Dutra – Diretor de Planejamento e Controle da COELBA, no período de janeiro de 2011 a 06 de dezembro de 2012;

...

Conclui, através do item 11, pela indedutibilidade do dos valores do ágio, gerado em si mesma, recompondo as bases de cálculos do IRPJ e CSLL, adicionando-se ao lucro líquido os valores de R\$ 55.539.840,12 e R\$ 53.582.152,80, respectivamente para os anos de 2011 e 2012.

Qualifica a multa de ofício, duplicando-a, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007, por entender que as operações envolveram fraude e conluio.

E, em face das constatações de fraude e conluio, foram responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário, os membros do Conselho de Administração, Diretor Presidente e Diretor de Planejamento e Controle da empresa, a teor do inciso III, artigo 135, do CTN.

Os argumentos da impugnação foram assim resumidos no relatório da decisão ora recorrida:

Inicialmente descreve suas atividades:

A Impugnante é sociedade anônima que tem por objeto "estudar, projetar, construir e explorar os sistemas de distribuição e a comercialização a consumidores cativos de energia elétrica e serviços corre/atos que lhe venham a ser concedidos ou autorizados por qualquer título de direito, prestar serviços técnicos de sua especialidade e praticar os demais atos necessários à consecução de seu objetivo."

No item II da impugnação, preliminarmente, a reclamante alega a "Preclusão" do direito do fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio. Para tal, faz uma retrospectiva dos fatos, concluindo que:

...

Vale dizer, muito embora o ágio tenha sido amortizado nos anos-base de 2011 e 2012, conforme autuado pelo Sr. Agente Fiscal, o fato contábil-societário, que deu origem ao referido ágio, ocorreu no ano-base de 2000 ou anteriormente a essa data.

Desta forma, não poderia o Sr. Agente Fiscal questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu, repita-se, em 2000 ou antes desta data, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre (1) o fato que propiciou o seu surgimento e (Na ciência, pela Impugnante, dos autos de infração em questão (23/11/2016).

...

Faz ainda um arrazoado, no sentido de demonstrar suas conclusões, trazendo entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que comprovariam sua interpretação e finaliza:

...

Desse modo, não pode ser acatada a posição adota pelo Sr. Agente Fiscal que afastou a preclusão no caso em apreço, pois o Fisco está impedido de efetuar lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fato societário que gerou o direito à utilização do ágio, que ocorreu em 2000 ou antes), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2011 e 2012).

...

Ante o exposto, patente que ocorreu, no presente caso, a decadência do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio em 2000 e, como consequência, o direito ao seu aproveitamento, ainda que em momento subsequente (amortização fiscal no ano-base de 2011 e 2012), motivo pelo qual deverá essa E. Turma Julgadora determinar o cancelamento dos autos de infração em questão.

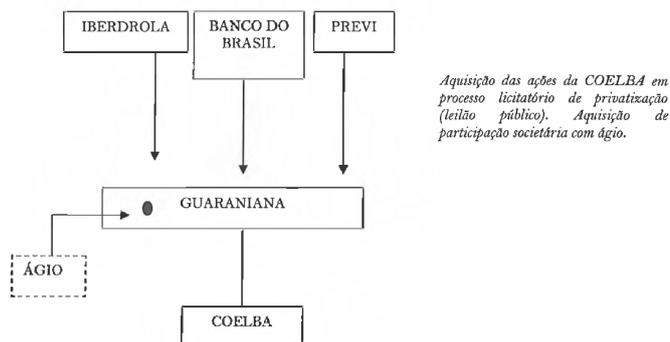
Através do item III da impugnação, a reclamante se esforça na tentativa de demonstrar que as operações societárias foram praticadas de forma legal e com o aval dos órgãos reguladores e que não se deve entender que as operações societárias seriam um mero estratagema que pudesse, aos olhos da Fiscalização, desaprovar a dedutibilidade com a amortização do ágio.

Faz, no item III.1.1, breves considerações acerca da operação que gerou o ágio, ressaltando que este decorreu da aquisição do controle da Impugnante, em processo licitatório de privatização:

Conforme ressaltado pelo Sr. Agente Fiscal, a aquisição da participação societária da Impugnante se deu com o pagamento de ágio ao Estado da BAHIA (antigo titular de suas ações), em razão da expectativa de rentabilidade estimada com base em resultado de exercícios futuros. Confira-se o seguinte quadro ilustrativo da operação:

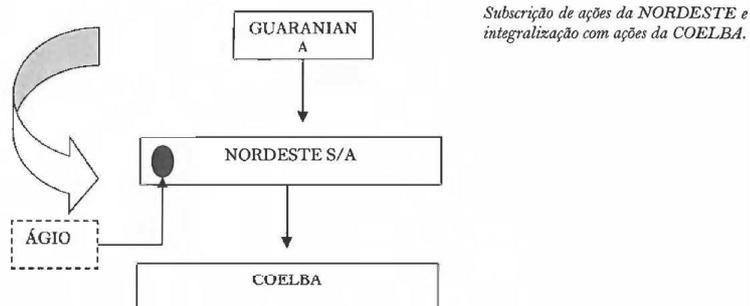
...

Data do Evento: 31/07/1997 – Privatização da COELBA



Posteriormente, e como não poderia deixar de ser, os adquirentes manifestaram seu interesse em aproveitar o benefício fiscal de dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio gerado na aquisição das participações societárias, conforme lhes era expressamente autorizado pelo artigo 386 do RIR/99. Dessa forma, para que fosse possível o aproveitamento do benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, os adquirentes resolveram subscrever e integralizar capital na empresa NORDESTE PARTICIPAÇÕES S.A, mediante entrega das ações da Impugnante acrescidas do ágio.

Data do Evento: 27/12/2000 – Transferência do Ágio para a NORDESTE



A operação societária acima ilustrada foi previamente submetida à aprovação do órgão regulador do setor elétrico Agência Nacional de Energia Elétrica — ANEEL, conforme exigência prevista no artigo 27 da Lei no 8.987/953.

...

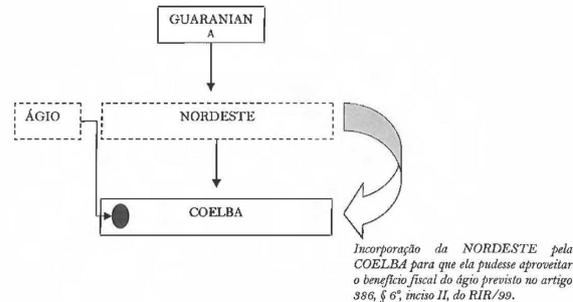
Com a transferência do controle acionário da Impugnante à NORDESTE PARTICIPAÇÕES S.A, criou-se o ambiente necessário para que a Impugnante incorporasse sua controladora e, assim, aproveitasse o benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, razão pela qual não pode prosperar a glosa das despesas pretendida pela D. Fiscalização.

...

Continua, informando que a ANEEL, após apreciação, autorizou a Impugnante a promover a incorporação de sua controladora por meio da Resolução no 195, de 7 de junho de 2000, conforme reprodução a seguir:

...

Data do Evento: 07/06/2000 – Transferência do Ágio para a COELBA



Prossegue a reclamante informando que o ágio recebido, em razão da incorporação da controladora (NORDESTE PARTICIPAÇÕES S/A) estava devidamente contabilizado, nos termos do artigo 385 do RIR/99 (desmembrando-se valor do investimento e ágio), bem como estava devidamente amparado por novo laudo de avaliação de ações fornecido pela Ernst & Young, de 30 de abril de 2000, e continua:

Verifique-se que uma das formalidades previstas na legislação societária é a publicação do fato relevante da reestruturação societária ao mercado. Conforme se pode verificar dos documentos acostados aos autos, foi publicado o Fato Relevante em jornal de grande circulação, tratando da incorporação da NORDESTE pela Impugnante, bem como descrevendo todas as operações acima relatadas (DOC. 09). Ou seja, nada foi omitido de ninguém, muito menos do Fisco.

Após a incorporação, a Impugnante passou a deduzir o ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR/99. Essa decisão, conforme exposto, encontra-se fundamentada, em síntese:

(i) na necessidade de aproveitamento do benefício fiscal concedido à Impugnante por determinação expressa de lei;

(ii) na observância de todos os dispositivos normativos e regulatórios para a realização das operações societárias (total legalidade das operações); e

(iii) no fato de a estrutura societária adotada ser a mais simples e coerente do ponto de vista econômico para o aproveitamento do ágio.

Tecidos esses breves comentários sobre a estrutura da operação, pelos quais restou evidente que a NORDESTE PARTICIPAÇÕES S/A (empresa incorporada pela Impugnante) passou a ser a legítima detentora das ações da COELBA, escrituradas contabilmente na forma do artigo 385 do RIR/99, a Impugnante passará a abordar, a seguir, as razões pelas quais não poderá prosperar a cobrança dos créditos tributários em questão.

Já no item III.1.2 da impugnação, a reclamante tece comentários sobre a natureza do ágio e seu tratamento tributário. Afirma que o benefício fiscal da dedutibilidade do ágio pago na aquisição de sociedades, tem como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, especialmente quando se tratasse de estatais em processos de privatização, tendo sido o ato regular e de acordo com as normas de concessão de serviço público.

Alega que a legislação autoriza a dedução do ágio quando fundamentado no valor de rentabilidade de exercícios futuros, tendo sido uma forma utilizada pelo governo para incentivar as privatizações, afirmando ainda:

...

Ressalte-se que, no caso em questão, o fundamento econômico para o pagamento do ágio foi o valor de rentabilidade futura da Impugnante, o qual está devidamente comprovado pelo Laudo de avaliação econômica da COELBA de 23 de dezembro de 1999, elaborado pela Arthur Andersen Business Consulting S/C Ltda., e o Laudo de avaliação elaborado pela Ernst & Young Auditores Independentes S/C de 31 de março de 2000, que apurou o ágio remanescente em 29 de fevereiro de 2000.

O fundamento econômico para o aproveitamento do ágio, segundo o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, é o seguinte: "o ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora, pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas.

...

Portanto, o benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99 de aproveitamento do ágio como uma despesa dedutível tinha como objetivo beneficiar situações como a da Impugnante, pois tornava mais atraente a realização dos vultosos investimentos necessários para as privatizações.

...

Foi exatamente esse o mesmo benefício fiscal que a Impugnante pretendeu usufruir. Contudo, a forma como foi realizado o processo de privatização não permitia o aproveitamento de forma automática.

Conforme mencionado, a Impugnante não poderia incorporar automaticamente sua controladora, pois não é razoável a incorporação de empresas como a GUARANIANA S/A, que detém investimentos em diversas companhias de geração e de transmissão de energia elétrica por uma concessionária de energia elétrica.

Dessa forma, foi necessário criar legalmente uma estrutura societária que permitisse a segregação desse investimento em uma sociedade que não tivesse outros ativos/atividades sociais que tornasse incompatível, economicamente, a incorporação da controladora pela controlada e, com isso, se transferisse o ágio para a controlada.

Dessa forma, verifica-se que a única forma jurídica possível para tornar viável economicamente a aquisição da Impugnante no processo de privatização, com o aproveitamento do benefício fiscal de dedutibilidade do ágio, foi a forma adotada no caso concreto: reestruturação societária legal, de forma que a participação acionária adquirida com ágio pela empresa NORDESTE PARTICIPAÇÕES S/A (gerado com fundamento econômico na privatização) fosse absorvida pelo patrimônio da Impugnante.

De fato, a análise da operação como um todo demonstra o evidente fundamento econômico para a realização dos atos societários: o ágio legitimamente pago na aquisição da Impugnante no processo de privatização foi adquirido pela empresa NORDESTE PARTICIPAÇÕES S/A, a qual foi absorvida pela Impugnante, que passou a amortizar esse valor com fundamento no artigo 386, § 60, inciso II, do RIR/99.

Ademais, o motivo para a realização das operações demonstra-se coerente com as estruturas societárias adotadas, pois decorrente da natureza do próprio processo de privatização. Insista-se: o aproveitamento do benefício fiscal não poderia ter sido realizado de outra maneira.

Portanto, trata o presente caso de mera fruição de um benefício fiscal previsto em lei, que possui todos os requisitos legais, motivação econômica e coerência das estruturas adotadas com a finalidade pretendida.

Dessa forma, o ganho econômico da Impugnante, decorrente do aproveitamento do ágio, reflete um benefício fiscal já considerado no momento do pagamento do preço no processo licitatório de privatização (benefício este considerado por todos os participantes do leilão público). Não poderia agora o próprio Fisco pretender cercear a fruição desse benefício fiscal sob a alegação de que a Impugnante o teria prejudicado.

Através do item III.1.3 a impugnante pretende demonstrar o motivo, finalidade e congruência do negócio jurídico realizado. Descreve os motivos, finalidades e congruência dos atos, afirmando que, apesar da existência do motivo tributário, este não seria preponderante:

...

No presente caso, admitindo-se os pressupostos dessa doutrina mais restrita, ainda assim, encontram-se presentes o motivo, a finalidade e congruência dos atos, pelo que não se pode admitir o entendimento do Sr. Agente Fiscal:

- todos os atos praticados tiveram por motivo a aquisição da COELBA em processo de privatização, para o consequente aproveitamento do benefício fiscal de dedução do ágio gerado nessa aquisição nos estritos termos da Lei. Inclusive, ao longo desta defesa, demonstrou-se os motivos pelos quais foram adotadas outras estruturas ou outros caminhos quando da realização de todas as operações, tendo em vista as peculiaridades do caso;

- a finalidade da operação era a aquisição de uma concessionária de energia elétrica de grande porte e participação no mercado brasileiro, como forma de consolidar as atividades do grupo de empresas controlados pela GUARANIANA S/A, atualmente denominada NEOENERGIA S.A, e

- todos os atos societários praticados inserem-se congruentemente neste contexto da aquisição de uma concessionária de energia por um grupo detentor de grandes empresas concessionárias de energia elétrica (geradoras e transmissoras): (i) a forma de participação no leilão; (ii) os fluxos de caixa ocorridos; (iii) a necessidade da constituição de todas as sociedades envolvidas;

e (iv) todas as operações realizadas para reduzir estruturas desnecessárias e obter uma sinergia no grupo NEOENERGIA S/A.

Portanto, todos os atos praticados, analisados como um "filme", demonstram claramente a congruência do motivo e da finalidade da operação realizada pelo grupo NEOENERGIA S/A, os quais não eram predominantemente tributários.

Dessa forma, não há que se falar em falta de propósito comercial ou ausência de pressuposto econômico, como afirmou o Sr. Agente Fiscal, estando presentes todos os requisitos exigidos pela nova corrente doutrinária.

Superadas essas matérias preliminares, necessárias para situar a questão da amortização do ágio que envolve o presente caso, passa-se a demonstrar, a partir do tópico seguinte, as razões pelas quais não poderá prevalecer, quanto ao mérito aqui tratado, o auto de infração impugnado.

Passa a descrever, no item III.1.4, a legitimidade da operação realizada como planejamento tributário. Inicialmente analisa os "vícios" apontados pelo Fisco para desconsiderar as operações societárias praticadas. Segundo a impugnante, foi sempre

apresentado à fiscalização todas as etapas que se pretendia realizar, inclusive o objetivo final pretendido, que seria o aproveitamento do ágio. Reforça, que esse aproveitamento do ágio, que decorre de previsão em lei, já era vislumbrado desde a realização do processo licitatório, sendo que todos os atos praticados cumpriram todas as formalidades exigidas.

Discorre sobre a transferência de ações da COELBA promovida pela Guaraniã para a Nordeste participações -"transferência do ágio", afirmando:

...

O valor pago com base na expectativa de rentabilidade futura, sempre estará intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento, motivo pelo qual a sua amortização dar-se-á em contrapartida dessa expectativa de lucros a serem gerados. Nesse sentido, confira-se o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações — FIPECAFI8:

"O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. (...)"

...

Saliente-se, ainda, que a posição adotada em julgados proferidos pelo E. CARF corroboram o entendimento aqui exposto, isto é, admitem a transferência do ágio.

De fato, nas operações realizadas pelo Banco Santander S/A, Tele Norte Leste Participações S/A, CPQ Brasil S/A, TIM, Vivo S/A, Itaucard, e CTEEP (estas últimas operações analisadas em recentíssimas decisões de 01/03/2016 e 08/06/2016) o ágio foi transferido para diversas empresas como forma de reorganização societária, o que não invalidou o seu aproveitamento. Confira-se algumas delas:

Apresenta nesse ponto algumas decisões do CARF sobre a questão.

Continua, tentando demonstrar estar equivocada a alegação do fisco, no que se refere a que teria sido criado um negócio jurídico sem substância econômica:

...

Novamente equivoca-se o Sr. Agente Fiscal ao dizer que a Guaraniã teria criado artificialmente um negócio jurídico, sem substância econômica, que evidenciaria divergência entre a forma apresentada e a vontade fática demonstrada. Na verdade, trata-se novamente de situação de benefício fiscal expressamente autorizada por lei, pois a dedutibilidade do ágio também é extensivo à aquisição de participação societária com ágio quando "a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária" (§ 60 do artigo 386 do RIR/99).

Ocorre que, a despeito das afirmações acima mencionadas, sem qualquer referência a fatos concretos, a operação realizada pela Impugnante não foi realizada sem nenhum propósito negocial. Ao contrário, foi amplamente utilizada nos processos licitatórios de privatização ocorridos no Brasil e encontra previsão legal no § 40 do artigo 264 da Lei das S/A9 e no mencionado § 60 do artigo 386 do RIR/99.

...

De fato, conforme mencionado pela própria fiscalização, a empresa NORDESTE PARTICIPAÇÕES S/A adquiriu as ações da Impugnante com o ágio pago no processo licitatório de privatização e, assim, passou a ser sua controladora.

Verifica-se que todos os atos praticados foram devidamente autorizados pelo órgão regulador do setor de energia elétrica (Resolução ANEEL no 195/00).

Dessa forma, é possível afirmar que a Instrução CVM no 349/01 foi instituída com a finalidade de adaptar a regulamentação existente de forma que refletisse adequadamente as operações realizadas com ágio nas demonstrações financeiras, como a realizada pela Impugnante, a qual foi praticada em conformidade com o disposto as regras da CVM, inclusive a própria Instrução CVM no 349/01.

Sobre a alegação de geração de "ágio de si mesmo", discorre a contribuinte, afirmando tratar-se de operação para o aproveitamento do ágio, com expressa previsão legal. Afirma também ser natural, as operações do tipo ora analisadas, serem tratadas por empresas do mesmo grupo, sendo a questão, inclusive, tratada pelo § 6º do art. 386 do RIR/99, no que se refere à incorporação da controladora pela controlada. Continua:

...

Ademais, a tentativa de caracterização como ágio interno deve derivar do fato de que a COELBA, ao incorporar sua controladora, a Nordeste Participações S/A, que por sua vez era controlada pela 521 Participações, acionista da Guaraniana S/A, antiga denominação da Neoenergia S/A, acabou trazendo o ágio para dentro do seu próprio patrimônio. E esse processo de incorporação é que está sendo interpretado como operação interna. Essa incorporação é operação entre entidades sob controle comum, mas ela em nenhum momento gerou qualquer tipo de ágio; tudo foi feito a valor de livros.

O ágio que acaba aparecendo na COELBA era o mesmíssimo que estava na Nordeste e anteriormente na Guaraniana e que, exatamente por causa da incorporação, vai para a COELBA. Nenhum ágio novo. Logo, de forma alguma existe qualquer geração de ágio derivado de operações internas.

Logo, inadmissível denominar-se o ágio em discussão de ágio gerado em operações internas.

Contesta a afirmação do fisco da inexistência de laudo de avaliação econômica da Coelba:

...

Não obstante, reconhece o próprio fisco a existência de dois laudos de avaliação, o Laudo de avaliação econômica da COELBA de 23 de dezembro de 1999, elaborado pela Arthur Andersen Business Consulting S/C Ltda., e o Laudo de avaliação elaborado pela Ernst & Young Auditores Independentes S/C de 31 de março de 2000, que apurou o ágio remanescente em 29 de fevereiro de 2000 (DOC. 10).

...

Afirma também que, não obstante tenha havido a contratação de empresas de auditoria externa renomadas para a elaboração de laudos de avaliação do ágio, a própria legislação não cria esta obrigação, conforme Decreto-Lei nº 1.598/77 menciona, no par. 3º do art. 20 (reproduzido no art. 385 do RIR/99).

Continua em sua exposição, itens III.1.5 e III.1.6, tentando demonstrar a inexistência de "abuso de direito" ou qualquer tipo de "simulação".

No item III.1.7, discorre sobre a desnecessidade de pagamento para a realização de um negócio jurídico:

Com efeito, com relação às formas de aquisição da participação societária, o artigo 20 do DL no 1.598/77, não traz qualquer referência a um negócio jurídico específico para que esta aquisição seja realizada. Conforme já se demonstrou, o direito privado traz

diversas formas jurídicas possíveis de aquisição e qualquer uma delas será válida para fins do Direito Contábil Fiscal/Tributário.

...

De fato, a necessidade de haver pagamento somente faria sentido caso a legislação tributária dissesse que "deverá, por ocasião da aquisição da participação [por meio de venda e compra], desdobrar o custo de aquisição em (...)", pois, conforme demonstrado, o pagamento é a contraprestação de uma "venda e compra". Contudo, não é esta a redação do artigo 20 do DL no 1.598/77.

Ao fim no item III.1.9, alega que a própria Receita Federal, no que tange à tributação do deságio, dentro do mesmo grupo, entende que este deságio (quando fundamentado na expectativa de rentabilidade futura — inciso II do § 2º do artigo 386 do RIR/99) deveria ser amortizado e tributado durante os 5 anos subseqüentes à incorporação:

...

Com efeito, conforme se percebe na manifestação da Receita Federal em casos análogos ao presente (aquisição de participação societária dentro do mesmo grupo), é entendimento do Fisco de que a aquisição de participação societária por valor inferior ao patrimônio líquido (deságio) é suficiente para que esse valor seja configurado como receita tributável, após um evento de incorporação.

Contudo, a Receita Federal pretende, no presente caso, não admitir a dedutibilidade do ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico, por entender que não haveria motivo econômico para uma aquisição que não fosse a valor de patrimônio líquido. Trata-se de evidente tratamento desigual para situações idênticas — aquisição de participação societária a valor de mercado ("dois pesos, duas medidas"). Ora, e se o valor de mercado das ações da COELBA fosse inferior ao valor do seu patrimônio líquido contábil, seria apurado um deságio na operação de incorporação de ações sob análise, a mesma Receita Federal do Brasil se preocuparia em isentar a tributação do referido deságio por parte da Impugnante após o processo de incorporação da COELBA ?

Após a análise e descrição dos aspectos do ágio, através do item III.2, o contribuinte levanta a discussão sobre a inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido -CSLL, das despesas com amortização do ágio considerada indedutível pelo fisco.

Questiona também, através do item III.3, a impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte, além da possibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial.

...

Como se vê, o E. CARF admite que, se o contribuinte pode encontrar na legislação mais do que um caminho, sendo um deles, inclusive, menos oneroso, mas perfeitamente legítimo, poderá escolhê-lo porquanto este representa uma opção (legal) que lhe é mais conveniente.

Aliás, cabe destacar, ad argumentandum, que, ainda que as operações societárias que deram origem ao ágio amortizado pela Impugnante não tivessem servido a nenhum fim empresarial (o que se admite apenas para argumentar), o ordenamento jurídico, atualmente vigente, não traz em nenhum de seus dispositivos o conceito ou a definição de "propósito negocial", de modo que não poderia o Sr. Agente Fiscal pretender interferir na atividade do contribuinte, também por esse motivo. Ou seja, estabelecer o "propósito negocial" como fundamento para a análise da dedutibilidade da despesa com o ágio - significa considerá-lo fato gerador de obrigação tributária

sem a respectiva previsão em norma geral e abstrata (hipótese de incidência), em clara afronta ao Princípio da Legalidade Tributária.

Portanto, como o suposto evento infracional, relatado pelo Sr. Agente Fiscal (falta de propósito negocial), não se subsume a nenhuma hipótese de incidência tributária, atualmente em vigor, não se pode admitir que a Impugnante tenha realizado o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL tal como descrito no Termo de Verificação. Em outras palavras, os atos praticados estão em total conformidade com o ordenamento jurídico vigente.

...

Diante de todo o exposto, constata-se que não pode o Fisco interferir na maneira pela qual os contribuintes realizarão aquisições, por exemplo, vedando, sem qualquer respaldo em Lei, o aproveitamento de ágio gerado em reorganizações societárias que envolvam diferentes ou o mesmo Grupo Econômico, ainda que não tenham propósito negocial.

No item III.4 a reclamante inexistir a prova de evidente intuito de fraude utilizado pelo fisco e conseqüentemente a impossibilidade de aplicação da multa qualificada, alegando entendimentos doutrinários e jurisprudenciais e finalizando:

...

Verifica-se, com base no acima esposado, que a afirmação do fiscal no sentido de que teria ocorrido fraude somente poderia prevalecer caso se entendesse que a Impugnante, a Aneel e a CVM estavam em conluio para reduzir o montante de imposto devido pela Impugnante, o que configura rematado absurdo!!!

Ante o exposto, não restou comprovada qualquer prática dolosa pela Impugnante, não houve sonegação, fraude ou conluio, fatores necessários à imposição da multa agravada, razão pela qual deve essa E. Turma Julgadora determinar a extinção da representação fiscal para fins penais.

No item III.5, a reclamante se manifesta contrariamente à cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

No caso de ser mantido o crédito tributário cobrado, o que se alega a título argumentativo, é certo também que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Isso porque, o artigo 61 da Lei no 9.430/96 prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC apenas sobre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Ora, como já exaustivamente debatido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 30 do Código Tributário Nacional.

Ademais, o § 10 do artigo 113 do Código Tributário Nacional, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária", ratifica o que ora se demonstra, deixando claro que as duas figuras não se confundem.

Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 50, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por esta I. Turma Julgadora.

...

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a Impugnante aguarda que essa I. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada.

Após todo o descrito, requer a impugnante, o conhecimento e provimento da impugnação, em razão das preliminares ou do mérito, com a consequente desconstituição do crédito tributário exigido.

3) Impugnações - Responsabilidade Tributária.

Os nove membros do conselho fiscal ou da diretoria COELBA, incluídos no pólo passivo da obrigação tributária como responsáveis solidários, apresentaram impugnações tempestivas bastante semelhantes, sendo relatadas a seguir em conjunto, em apertada síntese:

...

Com efeito, a Autoridade Fiscal atribuiu a responsabilidade solidária ao Impugnante, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional ("CTN"), o qual responsabiliza, de forma solidária e pessoal, os atos praticados com "excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

Contudo, além da patente insubsistência do crédito tributário lançado em face da COELBA, conforme arguido na Impugnação apresentada por essa empresa, cujos argumentos são ratificados e fazem parte da presente defesa, também não poderá prosperar a responsabilização do Impugnante, uma vez que (i) não restou caracterizada a hipótese de sujeição passiva solidária prevista no artigo 135, do CTN.

...

Com exceção dos responsabilizados Moisés Afonso Sales Filho e Paulo Roberto Dutra, que não apresenta a presente alegação em suas impugnações, o restante dos responsabilizados apresentam, como preliminar, item II.1 da impugnação, a ausência de poderes de gestão do conselho administrativo para efetuar os atos que ensejariam a responsabilização prevista no art. 135, III do CTN. Tentam demonstrar o entendimento, através de jurisprudência e doutrina, de que o citado art. do código teria aplicação restrita às pessoas que possuem efetivos poderes de gestão sobre a empresa, cabendo indagar se os membros do Conselho Administrativo exercem funções passíveis de serem capituladas como tal.

Entendem que, com base na doutrina, jurisprudência e legislação pátria, o Conselho de Administração de uma companhia é um órgão meramente de orientação e aconselhamento, e não de gestão e gerência, como a diretoria.

Solicitam, através do item III.1 da impugnação, que as razões oferecidas na impugnação da COELBA, sejam ratificadas em suas defesas, e que seja consideradas parte integrante destas, a saber:

...

- > Preliminarmente: Preclusão da Possibilidade do Fisco Questionar a Legalidade Dos Atos Societários Que Deram Origem Ao Ágio;
- > Aproveitamento Do Ágio Pago Na Aquisição Da Coelba;
- > Breves Considerações Da Operação em Tela;
- > Natureza Do Ágio E Seu Tratamento Tributário;

- > Motivo, Finalidade E Congruência Do Negócio Jurídico;
- > Legitimidade Da Operação Como Planejamento Tributário;
- > Inexistência De Abuso De Direito;
- > Inexistência De Simulação;
- > Desnecessidade De Pagamento;
- > Isonomia Com Tratamento Fiscal Do Deságio;
- > Inexistência de Previsão Legal Para A Adição, Na Base De Cálculo Da CSLL, Das Despesas Com Amortização De Ágio Considerada Indedutível Pela Fiscalização;
- > Impossibilidade De Ingerência Do Fisco Na Atividade Do Contribuinte — Da Opção Legal — E Impossibilidade De Se Aplicar A Teoria Do Propósito Negociai;
- > Ausência De Prova De Evidente Intuito De Fraude E Consequentemente Impossibilidade De Aplicação Da Multa Agravada; e
- > Impossibilidade De Cobrança de Juros Sobre A Multa.

...

Prosseguem, nos itens III.2 e III.2.1, afirmando existir incompatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como devedora principal, concomitantemente com a responsabilização de terceiros com fundamento no art. 135, III do CTN, alegando erro de identificação do sujeito passivo.

...

Conforme delineado anteriormente, (1) ainda que se entenda que há coerência nas alegações (infrações fiscais) e na conclusão da Autoridade Fiscal (infrações penais) para atribuir a responsabilidade atribuída em face do Impugnante e que, (h) na qualidade de membro do Conselho de Administração, o Impugnante tivesse poderes equivalentes aos poderes de gestão versados no artigo 135, III, do CTN, o que se alega a título argumentativo, é notório que no caso em tela não há como prosperar a possibilidade de coexistir, em um mesmo processo administrativo, a tributação de uma pessoa jurídica, como devedora principal, e a sujeição passiva solidária de terceiros com fundamento referido dispositivo legal.

...

Alegam os impugnantes que a finalidade do art. 135 é a proteção da pessoa jurídica, em face de atos praticados com excesso de poderes por indivíduos a ela ligados.

...

Destarte, em sentido metafórico, no presente caso a Autoridade Fiscal procurou atingir dois alvos com apenas uma tentativa, o que não deve ser admitido por essa E. Turma Julgadora. Deveras, ou o lançamento fiscal deveria ter sido em face da COELBA, ou dos que entendeu-se ser seus responsáveis tributários. Jamais os dois.

...

Prosseguem os reclamantes, alegando a impossibilidade de aperfeiçoamento do lançamento fiscal pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e por fim:

...

Em razão dos argumentos expostos, tendo em vista a impossibilidade de coexistência, em um mesmo processo administrativo, de lançamento do crédito tributário em face da pessoa jurídica e de terceiros supostamente pessoalmente responsáveis, com fundamento no artigo 135. III, do CTN, requer-se o cancelamento integral dos autos de infração e do Termo de Responsabilidade Tributária lavrado.

...

Alegam também, através do item III.2.2 das impugnações, a falta de comprovação por parte do Fisco do intuito doloso, com conseqüente impossibilidade do enquadramento do artigo 135 do CTN, conforme segue:

...

Em momento algum foi comprovado ou demonstrado qual o efetivo fato ou conduta dolosa que o Impugnante teria supostamente agido com excesso de poderes ou infração à lei ou estatuto social da COELBA.

No tópico imediatamente anterior ao da responsabilidade solidária ("5. Da Qualificação da Multa7fls. 39 a 42 do TVF), a Autoridade Fiscal trouxe todos os argumentos e fundamentos capazes de demonstrar, no seu entendimento, o suposto motivo de ter havido conduta e atos dolosos praticados pelo Impugnante.

Ou seja, para Autoridade Fiscal, até dado momento da fundamentação do TVF, a existência de dolo era ponto indispensável ao deslinde da autuação.

Contudo, alguns parágrafos depois, e justamente no momento de justificar a imputação de responsabilidade solidária a terceiros, cuja comprovação do dolo se faz imprescindível para que tal medida ocorra, a mesma Autoridade Fiscal afirmou, que a mera infração de lei seria suficiente para justificar a responsabilização de terceiros, sendo a existência de culpa ou dolo indiferente para que a responsabilidade seja imputada.

Ocorre que essa premissa é, além de contraditória com todos os demais argumentos trazidos pela Autoridade Fiscal, inaplicável ao caso em tela, já que, no cenário em questão, a presença do dolo não é indiferente, mas sim indispensável para que, caso houvesse o cometimento de um ato com excesso de poderes ou infração à lei, a responsabilização de um terceiro fosse admitida.

...

Logo, se não houve a comprovação do dolo por parte do Impugnante, impossível se faz a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN, uma vez que a Autoridade Fiscal se olvidou de traçar qualquer comentário a respeito do elemento dolo (ou mesmo culpa, o que se admite apenas por argumentar), pelo fato de não ter existido qualquer ato eventualmente praticado pelo Impugnante em sua autuação em tais termos.

Portanto, da leitura do TVF, conclui-se de forma inquestionável que a fundamentação dos autos de infração relativa à suposta responsabilidade solidária do Impugnante está lastreada em mera presunção, o que é absolutamente inadmissível e insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN no presente caso.

...

Apresentam também, julgados do CARF e do STJ para tentar reforçar seu entendimento.

Já, através do item III.2.3, questionam a ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

...

Na remota hipótese de não se cancelar a responsabilidade solidária atribuída ao Impugnante em razão dos argumentos expostos nos tópicos anteriores, o que se alega apenas a título argumentativo, a responsabilização solidária também se afigura inoportuna pelo fato de não terem sido preenchidos os requisitos versados no caput do mencionado artigo 135 do CTN (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos), conforme se passa a demonstrar.

Como já anteriormente destacado, a Autoridade Fiscal visou responsabilizar o Impugnante solidariamente pelo simples fato do Impugnante deter um cargo no Conselho Administrativo da COELBA à época das deliberações das operações societárias que resultaram no ágio amortizado.

...

Alegam, apresentando julgados do CARF, que não bastaria simplesmente a imputação da responsabilidade solidária, sem a descrição individualizada de qualquer conduta concreta, que teria sido praticada pelos Impugnantes.

...

A Fiscalização se limitou a traçar uma afirmativa extremamente genérica, que não guarda relação com aquela específica tratada pelo CTN, deixando de apresentar qualquer documento capaz de comprovar e individualizar os atos praticados pelo Impugnante.

...

Chama atenção, ainda, o fato da D. Autoridade Fiscalizadora ter imputado a suposta responsabilidade pelo ato praticado pelo Conselho de Administração da COELBA e não por atos praticados de forma individual pelo Impugnante.

...

Apresenta entendimentos doutrinários e do STJ sobre a questão, concluindo:

...

Ante todo o exposto, resta claro que também não é possível atribuir solidariedade ao Impugnante com base no artigo 135 do CTN, o que de plano impede que esta E. Turma Julgadora aceite a responsabilização solidária pretendida pela Autoridade Fiscal, motivo pelo qual impõe-se a exclusão do Impugnante do pólo passivo do lançamento tributário objeto do presente processo.

Afirmam inexistir sonegação fiscal ou fraude, o que impossibilitaria a aplicação da multa de 150%, conforme item III.3 de suas impugnações:

...

No entanto, no presente caso não restou caracterizada nos autos a ocorrência de sonegação ou fraude por parte específica do Impugnante, responsabilizado solidariamente, razão pela qual, por mais esse motivo se faz necessário o cancelamento da solidariedade em questão.

Com efeito, conforme minuciosamente demonstrado na defesa apresentada pela pessoa jurídica nestes autos, as alegações da Fiscalização neste sentido são completamente infundadas.

A sonegação, nos termos do que estabelece o artigo 71 da Lei no 4.502/64, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e (ii) das

condições pessoais de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Contudo, nenhuma dessas ações ou omissões foi praticada pelo Impugnante.

Ademais, também não ficou comprovado pela Autoridade Fiscal o intuito do Impugnante em agir de modo fraudulento, o qual baseou o seu posicionamento em presunções e suposições que não guardam qualquer vínculo com a realidade.

...

Com efeito, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.

Nesse sentido, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos é que: (i) no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea, (ii) no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente pela parte, o que notadamente não ocorreu no caso em tela pelo Impugnante.

Considerando-se que o dolo é elemento imprescindível para que se caracterize a sonegação e a fraude, e, portanto, devem ser minuciosos e cabalmente comprovados pela Autoridade Fiscal, é notório que no presente caso a multa qualificada é tão indevida como a solidariedade, em razão da absoluta ausência de comprovação da prática dolosa do Impugnante.

...

Ainda que se considere que a Autoridade Fiscal buscou comprovar o dolo para fundamentar o agravamento da multa, o fato é que quem age com intuito de simular realiza operações proibidas, não as registra em seus registros contábeis e fiscais, não responde o procedimento fiscalizatório de forma diligente, procurando sob todas as formas ocultar as operações.

No presente caso, nenhuma dessas condutas foi praticada pelo Impugnante ou pela COELBA, tendo em vista que foram prestadas informações e fornecidos documentos à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal, haja vista que todas as operações questionadas são legítimas e legais.

...

Ao fim, afirmam não ter sido comprovada qualquer prática de sonegação ou fraude por parte dos impugnantes.

Levantam o princípio da personalidade da pena, conforme item III.4 das impugnações:

Por fim, no tocante à multa agravada, independentemente de os fatos acima serem suficientes para afastar a atribuição de responsabilidade solidária do Impugnante, vale ressaltar que, em linha com os preceitos constitucionais que regem o direito brasileiro, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado.

...

Trás o contido no artigo 50, inciso XLV da Constituição Federal e prossegue:

...

Com efeito, ainda que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido do Impugnante na qualidade de responsável solidário, o que se alega apenas

para argumentar, deve-se, ao menos, ser afastada a multa indevidamente imposta ao Impugnante.

Por fim, com base, com base no art. 112 do CTN, alegam no item III.5, ser defeso ao Fisco a exigência de multa em caso de dúvida:

...

Isto porque, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...)".

...

Ou seja, uma vez que haja dúvida quanto à possibilidade ou não do Impugnante ser responsabilizado solidariamente pelas infrações de que a COELBA é acusada, necessário se faz, ao menos, o cancelamento integral da multa de ofício exigida, na medida em que a responsabilidade tributária é ônus imputado a terceiro cujo lançamento prescinde de absoluta certeza, não cabendo qualquer outro cenário se não a conclusão inequívoca para o remoto cenário de manutenção da acusação e penalidade ao Impugnante.

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida, requer-se que esta E. Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a multa de ofício exigida do Impugnante na qualidade de responsável solidário.

Ao fim de suas explanações, ratificam todos os argumentos apresentados pela COELBA e pedem o reconhecimento da inexistência de suas responsabilidades solidárias e, caso assim não se entenda, requerem o cancelamento da multa agravada, em razão do princípio da pessoalidade da pena.

Em 29 de junho de 2017 a DRJ em Campo Grande - MS julgou a impugnação improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

Ementa: DECADÊNCIA. ART. 173 DO CTN. FATO EXTINTIVO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora originária, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Por possuir natureza de despesa, ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes, com efetivo pagamento do preço, se houver a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações simuladas, meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
TAXA SELIC.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual deve incidir juros à taxa Selic.

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. Diante de evidências que comprovem que as ações dos membros da diretoria e do conselho de administração foram determinantes para o cometimento dos atos ilícitos, dos quais resultaram os fatos geradores da obrigação tributária, nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN, é legítima suas inclusões, na condição de sujeito passivo responsável.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

Ementa: CSLL. DECORRÊNCIA. Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 4 de julho de 2017 (fl. 8555), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 2 de agosto de 2017 (fl. 8557.), alegando, em síntese:

(i) preclusão do direito de questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio,

(ii) no mérito, sustenta a legitimidade da operação como planejamento tributário, a impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte (impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial),

(iii) *ad argumentandum*, alega a possibilidade de utilização de empresa veículo, a inexistência de previsão legal para adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas com amortização de ágio consideradas indedutíveis, a impossibilidade de exigência de multa no caso de dúvida por aplicação do artigo 112 do CTN e a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa.

As pessoas físicas indicadas como responsáveis foram intimadas e apresentaram recursos voluntário nas datas abaixo:

a) Marco Geovanne Tobias da Silva - intimado em 14 de julho de 2017 (fl.8676) -- RV em 10 de agosto a fl. 8704

b) Gonzalo Pérez Fernandez - intimado em 2 de setembro de 2017 (fl. 8677) -- RV em 10 de agosto a fl. 8912

c) José Maurício Pereira Coelho – intimado em 14 de julho de 2017 (fl.8672) -- RV em 10 de agosto a fl. 8826

- d) Marcelo Maia de Azevedo Corrêa - intimado em 14 de julho de 2017 (fl.8671) -- RV em 10 de agosto a fl. 8735
- e) Solange Maria Pinto Ribeiro - intimada em 14 de julho de 2017 (fl.8675) RV em 10 de agosto a fl. 8795
- e) Gonzalo Gómez Alcântara – RV em 10 de agosto a fl. 8912
- f) Marcelo Souza Marinho – intimado em 13 de julho de 2017 (fl. 8670) -- RV em 10 de agosto a fl. 8765
- g) Moisés Afonso Sales Filho – intimado em 12 de julho de 2017 (fl.8674) -- RV em 10 de agosto a fl. 8680
- h) Paulo Roberto Dutra – intimado em 14 de julho de 2017 (fl.8673) -- RV em 10 de agosto a fl. 8888

Em seus recursos voluntários os responsáveis sustentam:

- (i) ausência de poderes de gestão do Conselho Administrativo (argumento presente apenas nas defesas de quem era membro do Conselho)
- (ii) no mérito: reiteram as defesas apresentadas pela contribuinte;
- (iii) inexistência de responsabilidade tributária, por :
 - a) erro na identificação do sujeito passivo -- Incompatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como devedora principal e concomitantemente a responsabilização de terceiros como responsável com fundamento no artigo 135, III, do CTN ("pessoalmente responsáveis")
 - b) inaplicabilidade do artigo 135, III por falta de intuito doloso e pela não ocorrência de atos praticados com excessos e poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos
 - c) impossibilidade de aplicação da multa agravada por inexistência de sonegação e fraude, pelo princípio da pessoalidade da pena e também em razão do art. 122 do CTN (impossibilidade de exigência da multa em caso de dúvida)

Recebi o processo em distribuição realizada em 17 de maio de 2018.

Colocado o processo em pauta em 13 de junho de 2018, a Recorrente apresentou petição argumentando que a autuação deveria ser cancelada por força da Lei 13.655/2018, que incluiu o artigo 24 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), e considerando que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, tendo sido pautado na jurisprudência majoritária do CARF, cujas ementas transcreve.

Então, por meio da Resolução 1401-000.581, este colegiado baixou o processo em diligência a fim de oportunizar à Procuradoria da Fazenda Nacional a manifestação sobre a petição de fls. 8.955-8.961, garantindo-se assim a igualdade de tratamento às partes do processo.

A PFN apresentou a manifestação de fls. 8.969-8.984, sustentando a inaplicabilidade do dispositivo às decisões proferidas pelo CARF.

O processo então retornou para julgamento.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto deles conheço.

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, ou seja, foi pautado na jurisprudência majoritária deste CARF sobre "*dedutibilidade do ágio pago na aquisição de sociedade estatal em processos de privatização*".

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

É que o campo tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária.

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, também, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pela Recorrente em nome da segurança jurídica acabaria por engessar o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos tribunais administrativos, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos, levando-os obrigatoriamente ao Poder Judiciário onde não se encontra tal especialização, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes, trazendo -- vejam só -- insegurança jurídica.

Ante o exposto, oriento meu voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Passo à análise dos recursos voluntários.

Recurso voluntário da contribuinte

Em breve síntese, a acusação fiscal é de que a Guaraniã S.A., empresa que adquiriu participação societária na COELBA em 1997 por meio de leilão de privatização, teria, em 31 de março de 2000, transferido o ágio para a Nordeste Participações S.A., a qual foi taxada em "empresa veículo". Após descrever a operação, o TVF afirma: *"Esta auditoria demonstrará que as operações a partir da capitalização acima mencionada foram realizadas apenas no papel, sob o manto da fraude, inviabilizando dessa forma a dedutibilidade pretendida para o ágio oriundo de aquisições de ações da COELBA"* (TVF, fl. 7.842).

Para tanto, a autoridade autuante questiona: (i) a fundamentação do ágio, apontando problemas com relação ao demonstrativo de rentabilidade futura elaborado; (ii) o papel da Nordeste Participações, que chama de "empresa veículo"; (iii) a incorporação da Nordeste Participações pela COELBA, que afirma ter ocorrido apenas "no papel".

Afirma a fiscalização, ademais, que *"não houve alienação de participação que a Guaraniã S.A. possuía na COELBA e por consequência não existiu ágio novo que pudesse ser fundamentado economicamente. De fato, a operação ocorrida foi a transferência de ações, e, por conseguinte, do ágio (31/07/97 e 06/10/99), conforme disposto pela própria COELBA, em excertos abaixo, às fls. 8130 e 8131 do processo administrativo no. 10580.729192/2011-71."* (fl. 7861) [e transcreve trechos do recurso da COELBA em tal processo administrativo, no qual a empresa se defende da acusação de "ágio interno" afirmando que não houve ágio novo].

Além disso, a multa foi qualificada porque, no entender da autoridade autuante, *"Esta conduta de criar operações sem substrato econômico razoável (transferência de ágio para empresa veículo e incorporação às avessas da controladora) para tentar alterar o fundamento econômico do ágio visando apenas à redução da carga tributária consubstanciou a conduta fraudulenta das empresas envolvidas nas operações, ..."* (fl. 7966).

A Recorrente inicia sua defesa com a observação de que, quando ocorreu a autuação, já havia decaído o direito do fisco de questionar os fatos que deram origem ao ágio.

Tal argumento não procede. Isso porque o registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. Ora, sendo o prazo decadencial aquele após o qual o fisco perde o direito de constituir o crédito tributário, e sendo tal constituição possível apenas quando ocorre o fato gerador, fica fácil perceber que não há que se falar em início de contagem do prazo decadencial pelo mero registro contábil de uma potencial despesa.

Assim se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito dos prejuízos fiscais, cujo paralelo pode ser traçado com o ágio:

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto. (acórdão 9101-002.387, julgado em 13/07/2016)

Coerentemente, este CARF aprovou o enunciado do Súmula n. 116, de seguinte teor: *"Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança."*

Por tais razões não há como se reconhecer a decadência no caso em questão.

Passo então à análise do mérito da autuação, examinando mais detidamente cada um dos **questionamentos indicados no TVF** como base para a glosa efetuada.

O primeiro deles é relativo ao demonstrativo de rentabilidade futura. No caso, a autoridade autuante aparentemente confunde o ágio apurado em 1997 e 1999, por ocasião da aquisição das ações da COELBA via leilões de privatização, com o ágio apurado em 31 de março de 2000, data em que a Guaraniana adquiriu as ações da Nordeste Participações (mediante capitalização das ações da COELBA) e então a Nordeste Participações registrou o ágio que ora se discute.

Afirma o TVF que "*demonstrar-se-á que todo o ágio amortizado pela COELBA, oriundo de leilão de privatização e leilão especial não encontra respaldo na legislação vigente à época dos fatos geradores (2011 e 2012) para redução de base de cálculo dos tributos acima mencionados*". (fl. 53). Bem como que "*não restam dúvidas quanto a intempestividade dos documentos acima discriminados [laudos realizados em 1999 e 2000], principalmente, por não se prestarem a comprovar a escrituração contábil dos fatos ocorridos em 31 de julho de 1997*" (fl. 68).

Ocorre que em nenhum momento se pretendeu amortizar o ágio relativo ao leilão de privatização ocorrido em 1997. Isso sequer seria possível.

O ágio é um desdobramento do custo de aquisição, ou seja, um lançamento contábil com efeitos fiscais que é realizado por quem adquire um investimento por valor acima do valor de patrimônio líquido.

Assim dispunha a legislação vigente à época dos fatos:

Decreto-Lei 1.598/1977 (grifamos)

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

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

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

(...)

Assim, **por exemplo**, se a investidora "α" paga \$500 para adquirir 100% da empresa "X", a qual tem patrimônio líquido no de \$400, então α, ao registrar esse ativo, desdobrará tal custo de aquisição da seguinte forma:

Registros contábeis em α:

- Investimento em X -----	\$500
- Valor de patrimônio líquido de X	= \$400
- Ágio (α-X)	= \$100

Posteriormente, se α decide transferir esse ativo para a investidora "B", por exemplo por \$450, e neste momento, por hipótese, X tem o mesmo valor de patrimônio líquido (400), então β , ao registrar o investimento em X, desdobrará o custo de aquisição da seguinte forma:

Registros contábeis em β :

- Investimento em X -----	\$450
- Valor de patrimônio líquido de X	= \$400
- Ágio (β -X)	= \$50

Nesse exemplo, não se pode dizer que houve "transferência de ágio" ou que o segundo ágio (ágio β -X, de \$50), estava "dentro" do primeiro (ágio α -X, de \$100), porque cada aquisição gera para a respectiva adquirente, e apenas para ela, naquela específica data, o desdobramento do valor pago em valor de patrimônio líquido + ágio (ou deságio). O ágio não é um ativo a ser transferido, ele é, a princípio, apenas uma consequência, um efeito contábil, de se pagar por uma ação mais do que o seu valor de patrimônio líquido.

Continuando o raciocínio, se uma empresa que adquire um investimento "com ágio" vier a incorporar a investida ela apurará, contabilmente, uma perda. Para utilizar o exemplo acima, se β vier a incorporar X ela receberá um PL de 400 e "perderá" os 50 do ágio. É essa perda que, se antes da Lei 9.532/1997 era reconhecida integralmente no momento da incorporação, passou a ser amortizável apenas à razão máxima de 1/60 ao mês após o advento de tal diploma legal, desde que cumpridos determinados requisitos ali previstos.

A própria exposição de motivos da Lei 9.532/1997 esclarece tal circunstância, veja-se:

“11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método de equivalência patrimonial. Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos ‘planejamentos tributários’, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária. Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.”¹

Neste sentido, podemos citar o seguinte caso como exemplo do "planejamento tributário" referido em tal exposição de motivos:

Ementa: “IRPJ/CS – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – DEDUTIBILIDADE – Na incorporação de

¹ Vale notar que na conversão em lei o art. 8º acabou sendo reproduzido como art. 7º da Lei 9.532/97.

sociedade, com acervo líquido da sociedade incorporada avaliado a valor de mercado, o ágio anteriormente registrado pela controladora e baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro." (Processo 10980.006561197-68, Acórdão 107-05875, de 22/02/2000).

Merecem destaque os seguintes trechos do voto vencedor do acórdão cuja ementa se transcreveu acima:

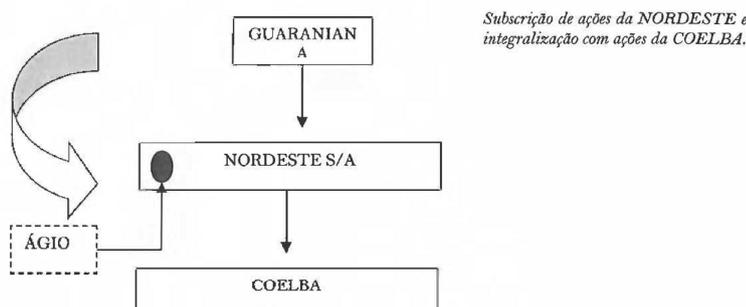
“Obviamente que não se pode olvidar que as operações praticadas pela recorrente redundaram na absorção do ágio que anteriormente se formara, reduzindo o seu lucro tributável. Mas, ao tempo em que tais operações se realizaram, além das regras insertas no citado art. 380 do RIR/94, não havia nenhuma outra vigente, o que em negócios do gênero (aquisições de sociedades seguidas de sua absorção) abria espaços para a estruturação de operações que, desde logo, permitiam a dedutibilidade do ágio pago.

O legislador, ciente de que a reboque de tais negócios realizavam-se operações de planejamento tributário, por intermédio da Lei 9532/97 veio a disciplinar a figura do ágio, estabelecendo o tratamento tributário de conformidade com a sua natureza.

Portanto, considerando que a dedução do ágio que motivou o presente lançamento se verificou em momento anterior ao de vigência da referida lei, tendo as operações estruturadas se pautado pelas regras impostas na legislação societária e em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, não havendo, por parte da autoridade que presidiu o ato de lançamento, nenhuma acusação quanto a eventual ilicitude ou simulação dos atos praticados, realmente não vejo como se manter o lançamento. (...) o que se via no momento da realização das operações em questão era um absoluto vazio legislativo, que propiciava em operações da espécie a dedutibilidade imediata e integral do ágio, tanto que o legislador, talvez até tardiamente, tratou de adequadamente regulá-las.” (grifamos)

Pois bem. Passando à hipótese dos autos, o ágio que ora se discute foi apurado em 2000, pela Nordeste Participações, quando esta recebeu da Guaraniã as ações que esta detinha na COELBA (tendo a Nordeste Participações entregue capital social como contrapartida pela aquisição de tal investimento), conforme demonstrou a Recorrente:

Data do Evento: 27/12/2000 – Transferência do Ágio para a NORDESTE



No caso, é verdade, as ações da COELBA estavam registradas na contabilidade da Guaraniãna com ágio (porque em 1997 e 1999, quando a Guaraniãna adquiriu as ações da COELBA, ela também pagou ao vendedor mais do que o valor de patrimônio líquido das ações da COELBA naquela data). Mas isso, para fins de apuração do ágio pela Nordeste Participações, é quase que irrelevante.

Por isso, quando intimada a apresentar o demonstrativo de rentabilidade futura relativo ao ágio amortizado para fins fiscais (isto é, o ágio registrado pela Nordeste Participações), o documento apresentado foi o laudo elaborado pela Arthur Andersen Business Consulting S/C LTDA em 23 de dezembro de 1999, o qual indica tratar-se de "*resultado de nossos trabalhos relativos à prestação de serviços profissionais de avaliação econômico-financeira da Cia. de Eletricidade do Estado da Bahia (doravante denominada "Coelba" ou "empresa" como forma de assessorá-los no processo de fundamentação do ágio gerado na alienação da participação acionária detida pela Guaraniãna S.A, perante a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL*" (fl. 71, grifos nossos). Ou seja, trata-se de laudo elaborado para apurar o valor para fins de alienação (e não aquisição) das ações da COELBA pela Guaraniãna, alienação esta que ocorreu em favor da Nordeste Participações.

Tal documento considera o universo de dez anos e realiza uma análise do fluxo de caixa descontado a valor presente, chegando à conclusão de que o valor econômico estimado da COELBA em função da capacidade de geração de resultados futuros equivaleu aproximadamente a R\$ 3.618.310.000,00.

A fiscalização poderia, talvez, questionar aspectos relativos a este demonstrativo preparado em 1999, mas nunca pretender colocar em dúvida a fundamentação de um ágio registrado em 2000 apenas com base em questionamentos quanto a uma aquisição anterior do mesmo ativo realizada anos antes por outra empresa.

O raciocínio fica mais claro se pensarmos *a contrario sensu*: se se pretendesse, em 2000, registrar ágio relativo à aquisição das ações da COELBA pela Nordeste Participações com base em demonstrativo elaborado em 1997, tal registro seria aceito?

Penso que não. Afinal, a legislação vigente à época estabelecia que o lançamento do ágio com fundamento em rentabilidade futura "*deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração*" (art. 20, § 3º, do Decreto-Lei 1.598/1977), o que indica que o demonstrativo deve ser contemporâneo ao registro contábil do ágio, ou seja, contemporâneo à aquisição do investimento.

Assim, entendo que não assiste razão à autoridade autuante quando esta questiona a fundamentação do ágio, ou a tempestividade do laudo de avaliação, sob o argumento de que este deveria ter sido elaborado em 1997/1999.

De fato, se estivéssemos aqui a tratar do ágio registrado pela Guaraniãna, aí sim, estaríamos a questionar sobre demonstrativo de rentabilidade futura das ações da COELBA contemporâneo à aquisição de tais ações pela Guaraniãna, em 1997 e em 1999. No entanto, o presente caso não trata do ágio registrado pela Guaraniãna, mas do ágio registrado pela Nordeste Participações quando esta adquiriu as ações da COELBA em 2000.

A questão aqui é que a autoridade autuante parte da premissa de que trata-se do ágio registrado pela Guaraniãna que foi meramente transferido à Nordeste Participações. Neste sentido, afirma textuamente que "*não houve alienação da participação que a*

Guaraniana S.A possuía na COELBA e por consequência não existiu ágio novo que pudesse ser fundamentado economicamente. De fato, a operação ocorrida foi a transferência de ações, e, por conseguinte, do ágio (31/07/97 e 06/10/99), conforme disposto pela própria COELBA, em excertos abaixo, às fls. 8130 e 8131 do processo administrativo nº 10580.729192/2011-71." (fl. 71). Transcreve, em seguida, os trechos que menciona, no qual a empresa, para se defender da acusação de "ágio interno", afirma que não houve "ágio novo" pois "o ágio que acaba por ser contabilizado na COELBA era o mesmíssimo que estava na NORDESTE e anteriormente na GUARANIANA e que, exatamente por causa da incorporação, vai para a COELBA".

Ocorre que, quando a empresa afirma que se trata do "mesmíssimo ágio" ela apenas quer dizer que o valor pago em 2000 (pela Nordeste Participações) para adquirir as ações da COELBA espelha o valor pago (pela Guaraniana) para adquirir essas mesmas ações em 1997 e 1999.

Tecnicamente, é bom repetir, não se pode falar que se trata do mesmo ágio, eis que o ágio não é um ativo independente passível de transferência, mas um mero efeito da aquisição de uma participação societária. Pretender transferir tal efeito isoladamente é como querer transferir apenas o cheiro de uma flor sem transferir a flor.

Isso nos leva à análise do segundo questionamento apontado pela fiscalização, de que a Nordeste Participações S.A. seria "empresa veículo" na transferência do ágio, eis que ela "*não apresentou receita ou movimento operacional*".

Todavia, ainda segundo a descrição constante do TVF, a Nordeste Participações foi constituída em 30 de setembro de 1997 sob outra denominação, tendo como objeto social a participação em outras sociedades, ou seja, tratava-se de uma "holding pura" controlada pela Previ. Muito embora não tenha auferido receitas operacionais no período de 1997 a março de 2000 (o que sequer era esperado, já que se tratava de holding pura), ela registrou despesas, apurando assim prejuízo nos exercícios.

No caso, a fiscalização não questiona a existência em si da Nordeste Participações, apenas utiliza o fato de não haver receitas para imputar a ela o rótulo de "empresa veículo".

Acontece que tal qualificação jurídica sequer existe. O termo "empresa veículo" designa aquela pessoa jurídica que existe apenas no papel, ou seja, cuja materialidade é forjada para ser utilizada como etapa (simulada) de reestruturações societárias -- as quais, por envolver simulação, são consideradas planejamento tributário ilegítimo. Para que se prove estar diante de empresa veículo é necessário que a autoridade fiscal reúna indícios de que, na prática, a pessoa jurídica não passa de uma simulação, isto é, uma "casca", existente apenas no papel, o que envolve a constatação de que ela não atuou como sujeito de direitos e obrigações de nenhuma ordem.

Neste sentido, em tese o fato de não ter auferido receitas até pode servir de indício de que a pessoa jurídica não existe, desde que reunido com outros indícios que convirjam para esta mesma conclusão. Ocorre que o próprio TVF afirma que a Nordeste Participações registrou despesas no período, o que aponta para o lado oposto à tese que a autoridade autuante pretendeu sustentar, já que demonstra que tal pessoa jurídica atuou como sujeito de direitos e deveres.

Não há nenhum outro fato indicado pela fiscalização que aponte para a conclusão de que a Nordeste Participações não teria existência efetiva, material.

Assim, não se pode afirmar que a Nordeste Participações seja mera "empresa veículo" no caso, até porque, ao que consta do próprio TVF, a pessoa jurídica aparentemente existiu tanto formal como materialmente, tendo inclusive incorrido em despesas.

Em terceiro lugar, a fiscalização questiona a incorporação da Nordeste Participações pela COELBA, o que reputa ter ocorrido "*apenas no papel, ou sem substância econômica a não ser a elisão do pagamento de tributos, qual seja, a incorporação reversa da controladora (Nordeste Participações) pela controlada COELBA.*" (fl. 7854).

A despeito de tal afirmação, a fiscalização não traz quaisquer indícios de que tal incorporação tenha sido de fato simulada. Na verdade, a única base para tal afirmação é a de que a Nordeste Participações seria mera "empresa veículo" o que, como vimos, não foi comprovado.

Caminhando para a conclusão, temos que a Nordeste Participações adquiriu ações da COELBA e desdobrou o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio, sendo necessário verificar se foram cumpridos os requisitos legais para a amortização do ágio (previstos na Lei 9.532/1997 e no Decreto-Lei 1.598/1977) e se tais operações efetivamente fossem praticadas (ausência de simulação - art. 149, VII, do CTN).

Não há qualquer acusação no TVF de que os requisitos legais para o registro e a amortização de ágio não foram cumpridos no caso em questão. Pelo contrário, o TVF afirma (i) que foi elaborado demonstrativo de rentabilidade futura contemporâneo à aquisição das ações da COELBA pela Nordeste Participações; (ii) que houve pagamento (contraprestação) na aquisição das ações da COELBA pela Nordeste Participações; (iii) que por ocasião da aquisição do investimento a Nordeste Participações segregou o investimento do ágio, e (iv) que a amortização do ágio passou a ocorrer após a incorporação da investidora pela COELBA.

Vale observar que a afirmação do TVF de que o ágio referente às ações da COELBA teria sido duplicado também não tem fundamento, já que o valor que a Guaraniã havia registrado como ágio na aquisição das ações da COELBA passou a ser meramente custo de aquisição do investimento que a Guaraniã passou a deter na Nordeste Participações, nos termos do artigo 426, I, do RIR/99.

O ágio, vale repetir, é produto da aquisição de uma participação societária por um valor acima de seu valor patrimonial, é um desdobramento do custo de aquisição, dessa forma, por consequência lógica e necessária, ele sempre segue a participação societária em questão. Assim, a Guaraniã nunca poderá amortizar fiscalmente qualquer ágio referente às ações da COELBA que foram transferidas à Nordeste Participações. Por outro lado, uma pessoa que viesse a adquirir da Guaraniã as ações da COELBA poderia registrar ágio em tal aquisição (desde que pagasse mais do que o valor de patrimônio líquido de tais ações) e, observados os requisitos legais, amortizar tal ágio para fins fiscais -- o que de fato ocorreu com a Nordeste Participações.

Ante o exposto, a conclusão necessária a que se chega é de que a autuação fiscal sob exame não tem fundamento jurídico.

Como tenho sustentado em meus votos sobre o assunto (acórdãos 1401-001.908, 1401-002.078, dentre outros), apesar do viés político que é atribuído a sua introdução na legislação, há que se salientar que a amortização do ágio pago na aquisição de sociedade

brasileira tem lógica na própria sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL, e existia muito antes da Lei 9.532/1997, a qual veio tão somente impor critérios objetivos para tal fruição -- quais sejam, a fundamentação da mais valia na rentabilidade futura da investida, bem como do prazo para a amortização fiscal, contado a partir da liquidação do investimento.

A legislação tributária estabelecia que o ágio pago em razão da rentabilidade futura da sociedade adquirida poderia ser amortizado e deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL após a alienação ou a liquidação do investimento.

Tais condições não são aleatórias. Na verdade, tanto a alienação do investimento quanto a sua liquidação são eventos que dão margem ao reconhecimento de um ganho ou uma perda, correspondentes à diferença entre o valor pago na aquisição da participação societária ("custo") e o valor pelo qual esta é alienada ou liquidada (respectivamente, valor de venda ou valor de patrimônio líquido). A ocorrência de tais eventos, nos termos do Decreto-Lei 1.598/1977 (em especial, arts. 25, 33 e 34), acarretava a tributação do ganho (quando realizado), assim como permitia considerar a perda uma despesa dedutível.

Como visto, antes da edição da Lei 9.532/1997, para fins tributários o ágio era integralmente amortizado no momento em que houvesse a incorporação, e era assim não porque nesse momento a despesa com o ágio seria confrontada com a receita que lhe deu origem, ou porque neste momento ocorreria a "confusão patrimonial" entre investidora e investida, mas tão somente porque, a partir de então, aquele investimento necessariamente seria baixado, originando uma perda.

Vale notar que tal tratamento tributário do ágio poderia ser aplicado ainda que o ágio tivesse sido amortizado contabilmente, sendo ainda aplicável inclusive às sociedades que não estivessem obrigadas a seguir o método de equivalência patrimonial, como reconheceu o §6º, I, do artigo 386 do RIR/99.

Em resumo, longe de criar um "benefício fiscal" -- visto que a amortização já era prevista na legislação, e em condições muito mais amplas --, o que os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 (reproduzidos no art. 386 do RIR/99) trouxeram foram as condições objetivas para a amortização fiscal do ágio pago na aquisição de participações societárias. Condições que, conforme indica a própria exposição de motivos da norma, foram estabelecidas buscando-se evitar os "planejamentos tributários" praticados com respaldo na anterior lacuna legislativa.

Assim, uma vez que tais condições tenham sido observadas, a princípio a amortização fiscal do ágio há de ser admitida.

E digo a princípio apenas porque, como se sabe, as autoridades fiscais estão autorizadas a efetuar e rever de ofício o lançamento tributário nas hipóteses do artigo 149 do CTN, inclusive quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII).

No caso em questão, não tendo restado caracterizadas tais circunstâncias que permitiriam questionar a dedutibilidade fiscal do ágio, não vejo como subsistir a autuação.

Colocada a questão para votação nesta Turma, restei vencida quanto ao argumento acima, razão porque passo a analisar os pedidos subsidiários aventados no recurso voluntário.

CSLL

A Recorrente defende a inexistência de previsão legal para adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas com amortização de ágio consideradas indedutíveis.

Concordo com a Recorrente quando esta sustenta que o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva, como não poderia deixar de ser, fixando cada um dos ajustes aplicáveis. Todavia, diferentemente da Recorrente, entendo que a legislação arrola, sim, como hipótese de adição ao lucro líquido o valor correspondente a amortização do ágio - art. 13 da Lei no. 9.249/1995:

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

(...)

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

(...)

Não obstante, o lançamento da CSLL não deve prevalecer no caso em questão, tendo em vista que a base legal não foi citada quer no auto de infração quer no TVF. Isso porque, no caso, a fiscalização autuou a CSLL como mero reflexo do IRPJ, como se as bases de cálculo de tais tributos fosse idênticas (mas não são). Veja-se, neste sentido, as bases legais indicadas para o lançamento da CSLL:

- Auto de infração - fl. 30:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

- Termo de Verificação Fiscal - fl. 76

Infração - Despesa Indedutível com amortização de ágio na apuração da CSLL:

- Artigo 2º e 3º, inciso II, da lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988 e alterações posteriores;
- Artigo 57, da Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995 e alterações posteriores;

- Artigo 1º da Lei 9.316 de 22 de novembro de 1996;
- Artigo 28, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Assim, oriento meu voto para, não obstante vencida quanto ao IRPJ, cancelar a autuação quanto à CSLL por falta de indicação da base legal no auto de infração.

Multa qualificada

Conforme relatado, a multa foi qualificada porque, no entender da autoridade autuante, *"Esta conduta de criar operações sem substrato econômico razoável (transferência de ágio para empresa veículo e incorporação às avessas da controladora) para tentar alterar o fundamento econômico do ágio visando apenas à redução da carga tributária consubstanciou a conduta fraudulenta das empresas envolvidas nas operações, ..."* (fl. 7966).

Ocorre que, no caso, não houve **dolo**, no sentido de consciência da prática de um **ilícito**, necessário à caracterização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio que levam à qualificação da multa de ofício. Na verdade, o que ocorreu foi divergência na qualificação de fatos, portanto no enquadramento tributário a ser dado a determinado comportamento.

No caso, mesmo que se admitisse como possível a chamada "transferência de ágio" ou a utilização da chamada "empresa veículo", tais condutas não são, em si, ilícitas; são, no máximo, passíveis de requalificação pela Administração, autorizando, assim, o a revisão do lançamento ou o lançamento de ofício, nos termos do artigo 149 do CTN.

Revela-se difícil admitir a presença de dolo em um caso como o dos autos, em que o contribuinte inclusive demonstrou, na petição onde requer a aplicação do artigo 24 da LINDB (fls. 8.955-8.961), que exatamente nos anos-calendário em que ocorreu a amortização do ágio ora em discussão (2011 e 2012) este CARF publicou diversos acórdãos validando a efetivação de reorganizações societárias mediante a utilização de "empresa veículo", *"desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio"*, em especial em se tratando de aquisições realizadas no contexto de programas de privatização.

Assim, é fato que, no caso dos autos, havia uma expectativa razoável da contribuinte de que as operações por ela realizadas eram plenamente lícitas, não sendo razoável aplicar-lhe a multa duplicada.

Ante o exposto, tendo restado vencida quanto ao principal de tributo, oriento meu voto para excluir a qualificação da multa de ofício.

Multa de ofício

Observo que, no específico caso dos autos, a aplicação de qualquer penalidade contraria o disposto no artigo 112 do CTN. O dispositivo prevê:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Não estou dizendo, com isto, que há qualquer dúvida quanto à ocorrência do fato gerador. Não é isso.

Todavia, é fato que, dado o status da jurisprudência deste CARF à época dos fatos geradores (conforme demonstrado pela contribuinte na petição de fls. 8.955-8.961), a Recorrente tinha uma expectativa razoável de que as operações realizadas não apenas eram lícitas mas seriam, inclusive, referendadas por este CARF. Em um contexto como este, em que o próprio CARF validava operações semelhantes à discutida nos presentes autos, não apenas não se pode admitir como caracterizado o dolo como também não se pode manter a aplicação de qualquer penalidade.

O Superior Tribunal de Justiça tem admitido temperamento na aplicação de penalidades, a despeito de ser objetiva a responsabilidade do contribuinte quanto a ilícitos fiscais nos termos do artigo 136 do CTN, veja-se como exemplos:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ART. 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. BOA-FÉ. CONTRIBUINTE. MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DIES A QUO. NOTIFICAÇÃO.

I — Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação.

II — A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual.” (RESP 215.655, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 18.09.2003).

“(…)

I — Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (artigo 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os artigos 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da Lei Tributária segundo o princípio do in dúbio pro contribuinte. Precedente: REsp 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004.

II — In casu, o Colegiado a quo, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se, assim, suporte fático-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos.

(...)” (RESP 699.700, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 21.06.2005).

Assim, tendo restado vencida quanto ao principal de tributo, oriento meu voto para excluir também a aplicação de qualquer penalidade no caso.

Juros sobre multa

Quanto aos juros sobre a multa, este CARF aprovou o enunciado da Súmula 108, de observância obrigatória por este colegiado, nos seguintes termos:

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

Assim, tendo restado vencida quanto ao principal de tributo, voto pela manutenção dos juros sobre a multa.

Recursos voluntários dos responsáveis

A exclusão da responsabilidade já seria consequência do não reconhecimento do dolo no caso concreto já que, inexistindo ilícito, não se verifica a hipótese do artigo 135, III, do CTN. De qualquer forma, a exclusão da responsabilidade também é de rigor porque não presentes os requisitos legais para tanto, como passo a analisar.

Recursos voluntários dos responsáveis membros do Conselho de Administração

O artigo 135 do CTN, ao atribuir responsabilidade pessoal aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, condiciona a aplicação de tal dispositivo às hipótese sem que se verifica a efetiva existência de poderes de gerência/direção sobre a empresa, e tão somente quanto pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

A leitura das atribuições conferidas pela Lei das S/A a membros do conselho de administração revela que tal órgão se presta a viabilizar, instruir e aconselhar os negócios da companhia, mas jamais a executá-los, já que a efetiva execução dos negócios compete à diretoria, órgão diverso.

Vale transcrever o artigo 142 da Lei das S/A (Lei 6.404/1976):

Art. 142. Compete ao conselho de administração:

I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;

IV - convocar a assembléia-geral quando julgar conveniente, ou no caso do artigo 132;

V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;

VI - manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;

VII - deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição;(Vide Lei nº 12.838, de 2013)

VIII – autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

(...)

Assim, não se pode admitir a responsabilização tributária dos membros do conselho de administração da contribuinte com base no artigo 135, III, do CTN.

Recurso voluntário dos responsáveis com cargo de diretoria

No caso, também foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária indivíduos com cargo de diretoria. Embora, em tese, o artigo 135, III, do CTN se aplique a diretores de sociedades, entendo que não é o caso dos autos.

Isso porque, para a aplicação do artigo 135, III, do CTN, também é necessário que a autoridade fiscal prove que o diretor em questão efetivamente atuou em fraude à lei, contrato social ou estatutos. Não encontra guarida a responsabilização apenas pelo cargo ocupado.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos imputados responsáveis.

Dispositivo

Ante o exposto, oriento meu voto para rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte, restando prejudicados os recursos voluntários dos apontados como responsáveis. Não obstante, tendo restado vencida quanto ao principal de IRPJ, oriento meu voto para cancelar o auto de infração de CSLL, excluir a qualificação da multa de ofício, excluir a aplicação da própria multa de ofício, manter a aplicação de juros sobre multa e dar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos imputados responsáveis.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro Claudio de Andrade Camerano - Redator Designado

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se apenas (i) à glosa de despesa com amortização de ágio para fins de IRPJ e de CSLL e (ii) aplicabilidade da multa de ofício de 75%. Nestes itens, por maioria de votos (voto de qualidade), foi negado provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Relatora.

Assim, de se acatar o que foi decidido pela Relatora e ratificado, por unanimidade de votos por esta Turma Ordinária para (a) rejeitar as preliminares, (b) afastar a qualificação da multa de ofício e (c) pelo afastamento dos responsáveis tributários apontados nos autos de infração.

A questão a ser enfrentada é verificar se há embasamento legal para a Interessada deduzir, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização de ágio registrado em sua contabilidade, decorrente de operações que culminaram com a transferência à Fiscalizada, por meio de **incorporação**, de ativo que continha o registro de **ágio**.

Contrariamente ao entendimento da Relatora, o ágio que foi objeto de amortização com reflexos tributários no IRPJ e na CSLL, foi, *data venia*, o ágio surgido na aquisição da COELBA em processo licitatório de privatização.

Do **Termo de Verificação Fiscal - TVF** (fls.38 a 84) em parte reproduzido no Relatório do Voto Vencido, percebe-se facilmente que estamos diante de caso relativo à aquisição de participação societária (com ágio), seguido de incorporação entre as empresas envolvidas, tendo-se constatado neste cenário, segundo a autoridade fiscal, a figura da já conhecida e assim chamada por grande parte da doutrina de **empresa veículo**.

Em vários julgados envolvendo esta questão específica, tem-se normalmente a seguinte situação: a aquisição de um investimento com reconhecimento de ágio, que, posteriormente, é transferido e aproveitado (fiscalmente, por incorporação), ora entre empresas ligadas, ora entre empresas sem ligação societária comum, mas por meio de utilização de **empresa veículo**, o que, na **maioria** dos casos vistos, vem a subverter, de maneira primária, a norma tributária que rege o assunto.

De se ver, então, se estamos diante do caso exposto pela Fiscalização.

Informa a autoridade autuante no **Termo de Verificação Fiscal (TVF)**, que na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE da empresa fiscalizada encontra-se o registro de amortização de ágio (anos calendário de 2011 e 2012), sobre investimentos, decorrente de ativo que constava, conforme relatoriado, na empresa Nordeste Participações S/A, então incorporada pela COELBA.

As amortizações deste ágio nesses anos-calendário reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em **R\$ 55.539.840,12** (ano de 2011) e de **R\$ 53.582.152,80** (ano de 2012), conforme consta no TVF, **item 1. Da identificação dos montantes de despesas com ágio de si mesma amortizados pela COELBA nos anos calendário 2011 e 2012.**

Que transações foram estas que houveram com a Nordeste Participações S/A, então incorporada pela COELBA, ora Recorrente, que lhe permitiram o registro de amortizações desta **natureza** e desta **magnitude**?

Já vimos, conforme relatoriado, que tratou-se de contabilização de **amortização** de ágio e que apareceu por força de uma **incorporação** em uma empresa, a Nordeste Participações S/A, que mantinha em seu ativo o investimento adquirido com ágio.

E como este ágio lá na empresa Nordeste Participações S/A foi originado?

De se ver.

Inicialmente, retrocedendo à época das privatizações, e já relatoriado, a empresa Guaraniana S/A, tendo por objeto a participação em outras empresas e com um capital de R\$ 15.000,00, recebeu um aporte de capital, em 1997, da ordem de R\$ 1.243.848.175,00, "*visando a liquidação financeira do lance ofertado no leilão de privatização da COELBA.*"

Este aumento de capital foi integralizado, em grande parte, por IBERDROLA INVESTIMENTOS SOCIEDADE UNIPESSOAL, com 39,00031%, por FUNDO MÚTO DE INVESTIMENTOS EM AÇÕES - CARTEIRA LIVRE BB - AÇÕES PRICE (BB-DTVM S.A), com 32,95387% e por PREVI - CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL, com 19,99992%.

Com esta aquisição, com pagamento de **ágio**, a Guaraniana S/A passou a ter o controle direto da COELBA, passando a amortizar contabilmente o ágio e, conforme destacado no TVF, "*a Guaraniana S.A, em obediência aos diplomas legais vigentes, adicionou os montantes acima descritos no LALUR, às fls. 02 e 03, desfazendo, sob a ótica fiscal, o efeito da amortização contábil da mais valia aqui analisada.*"

Oportuno trazer excerto do TVF:

Em 31 de março de 2000, a empresa Guaraniana S.A transferiu, através de capitalização, o investimento (inclusive o ágio) que detinha na COELBA para a empresa ligada Nordeste Participações S.A, CNPJ nº 02.150.255/0001-66, entretanto, manteve o controle na Parte "B" do LALUR do montante acumulado referente as amortizações mensais ocorridas até aquele momento.

Em 31 de março de 2000, a Guaraniana S.A buscando alterar o contexto da impossibilidade de dedução fiscal do ágio em epígrafe, deu início a uma série de operações intragrupo que se materializou primeiramente na capitalização da Nordeste Participações S.A com a participação remanescente que detinha na COELBA.

Em 07 de junho de 2000, após dois meses do registro desta transferência de ações (capitalização), a Nordeste Participações S.A foi incorporada pela investida (sua controlada), a COELBA (Recorrente), atos societários que, conforme consta acertadamente no TVF, "*não passaram de formalismo jurídico ou ficção com vistas à transferência de ágio para amortização fiscal.*"

A autoridade autuante destacou uma série de fatos/situações que a levou a concluir pela constatação de que a empresa Nordeste Participações S.A serviu apenas para possibilitar a amortização do ágio nos termos do art.386 do RIR/99, ou seja, que se estaria diante de uma empresa **veículo**, assim denominada pela jurisprudência/doutrina como aquelas empresas que são constituídas exclusivamente para permitir a utilização do benefício fiscal contido naquele artigo. Tais empresas nestas condições só serviriam para *conduzir* o investimento adquirido com ágio, por meio de uma incorporação (no caso), o que, segundo os mentores desta operação societária, daria o devido respaldo legal para a questionada amortização do ágio.

A autoridade autuante concluiu que a empresa Nordeste Participações S.A foi apenas uma empresa **veículo** e que, na realidade, o real adquirente da COELBA (fiscalizada) foi a Guaraniana S/A.

A convicção da autoridade autuante está associada a um conjunto de situações e fatos, que a seguir destacamos, extraídos do **TVF - item 6. Da constituição, desenvolvimento e papel desempenhado pela Nordeste Participações S.A, CNPJ: 02.150.255/0001-66 - Empresa veículo na transferência do ágio:**

- A Nordeste Participações S.A é a denominação atual de Energipe Participações S.A, que se denominava Curupira Participações S.A, que por sua vez foi constituída com a denominação de DOC2 Participações, tendo como acionistas, dentre outros a PREVI - CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL, com 20% e 521 PARTICIPAÇÕES S.A, com 15% do capital votante. Após mudanças posteriores no capital da Nordeste Participações S/A, o controle majoritário passou a ser da 521 PARTICIPAÇÕES S.A, com 95,75%.

- A Nordeste Participações S.A não apresentou, em 1997, qualquer atividade operacional no período compreendido entre a sua constituição e capitalização.

- A Nordeste Participações S.A não apresentou, em 1998, receita de atividade, apenas algumas pequenas despesas, e com passivo a descoberto e prejuízo, e em 1999 e 2000 recebeu aportes de capital da 521 PARTICIPAÇÕES S.A.

- Ainda em 2000, a Nordeste Participações S.A recebeu, como já mencionado, vultoso aporte de capital pela transferência de ações da COELBA (Recorrente) então detidas pela Guaraniana S.A

Com a palavra, a autoridade autuante:

Foi possível constatar então que a Nordeste Participações S.A, empresa sem qualquer estrutura ou capacidade operacional, que não apresentou qualquer atividade no período compreendido entre a constituição e 30 de março de 2000, recebeu aporte de capital vultoso, através de transferência de ações da Coelba que a Guaraniana S.A detinha, com objetivo, a priori, de controlar uma gigante do setor energético. Não se percebeu substância econômica ou razoabilidade nesta operação da forma como foi realizada.

Entretanto, de acordo com item 6, à fl. 42, da DFP 2000, apresentada a CVM, a COELBA esclareceu os objetivos reais da operação de transferência do ágio pago pelo grupo Iberdrola, PREVI e Banco do Brasil, através da Guaraniana S.A, in verbis.

"Devido ao interesse de transferir para a COELBA o benefício fiscal resultante da amortização do ágio pago por seus acionistas quando da aquisição das ações, seus controladores subscreveram aumento de capital na Nordeste Participações S/A, sociedade de propósito específico, integralizando-o por meio da transferência das ações de emissão da COELBA."

[...]

Diante dos fatos aqui relatados, não restam dúvidas que o BB e a PREVI, partícipes do grupo de controle da Guaraniã S.A, diretamente e indiretamente através da 521 Participações S.A, constituíram a Nordeste Participações S.A para servir unicamente de passagem para o ágio que viria a ser transferido para COELBA.

[...]

Uma vez que não era do interesse da Guaraniã S.A manter o ágio oriundo das aquisições das ações da COELBA no patrimônio da Nordeste Participações S.A, havia a necessidade de mais uma etapa de operações realizadas apenas no papel, ou sem substância econômica a não ser a elisão do pagamento de tributos, qual seja, a incorporação reversa da controladora (Nordeste Participações) pela controlada (COELBA).

6.2. Da incorporação da Nordeste Participações S.A pela COELBA e a amortização fiscal indevida do ágio de si mesma.

A justificação aos acionistas para a incorporação da Nordeste Participações S.A pela COELBA, foi dada em documento obrigatório para as operações de reorganização societária e continha as seguintes principais características:

- Depois da incorporação, os acionistas da Nordeste Participações S.A, leia-se, Guaraniã S.A, seriam acionistas diretos da COELBA, mantendo-se desta forma inalterado o controle societário da companhia;*
- Considerando que o ativo da Nordeste Participações S.A é integrado pelas ações de emissão da COELBA, adquiridas tanto no leilão de privatização quanto no leilão especial realizado em 99, e, que nestas operações se verificou expressivo ágio impossível de amortização fiscal, seria do interesse do grupo econômico a reorganização societária para a transferência da mais valia e consequente aproveitamento fiscal em face de novação legal (Lei nº9.532/97);*

Aqui reside a parte mais contundente de toda a estória, que dá razão e credibilidade ao lançamento tributário (glosa de despesas indevidas com amortização de ágio).

A minha concordância ao lançamento tributário (glosa de despesa indevida com amortização de ágio) repousa naquelas fundamentações apontadas pela autoridade autuante e descritas linhas atrás.

Até a aquisição das ações da COELBA, o **ágio** daí surgido não provocava nenhum efeito tributário, uma vez que as contrapartidas da amortização do ágio não são computadas na determinação do lucro real, conforme disposto no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 (eventual alienação do investimento adquirido).

Após a incorporação da Nordeste Participações S.A pela COELBA, é que começam as divergências entre as partes, a Fazenda e a COELBA (incorporadora e Recorrente).

Continuando com o relato fiscal no TVF:

7. Da consolidação das operações realizadas e a consequente infração de indedutibilidade com amortização de ágio de si mesma.

[...]

Conforme menção anterior, a Guaraniãna S.A adquiriu ações da COELBA com expressivo ágio, contudo, não podia deduzir o lucro fiscal da empresa em face da legislação vigente. Além de não poder deduzir o ágio, consoante alusão, não tinha interesse, sobretudo porque não apurava lucro real em suas atividades de participação.

Isto posto, e, com o fito de alterar o contexto em que estava inserida (não dedutibilidade do ágio), em 01 de dezembro de 1999, em conformidade com Ata de Reunião nº 012/99 do Conselho de Administração da empresa Guaraniãna S.A, constatou-se as seguintes deliberações:

- a) A empresa Guaraniãna S.A ao adquirir a COELBA pagou expressivo ágio;*
- b) Posteriormente, a companhia adquiriu, em leilão realizado no dia 06 de outubro de 1999, ações ordinárias e preferenciais de emissão da COELBA, com expressivo ágio;*
- c) À vista do interesse da Guaraniãna S.A em transferir para COELBA o benefício fiscal resultante da amortização de tal ágio pago na aquisição desta, concluiu-se, a priori, que deveria haver incorporação daquela;*
- d) Após conclusão supracitada, os conselheiros demonstraram não haver interesse para o grupo na incorporação da Guaraniãna S.A, e, subsequente extinção, já que, esta era titular de outros ativos além das ações de emissão da COELBA.*
- e) Assim, a estratégia utilizada contemplaria uma reestruturação que se iniciaria com a transferência das ações de emissão da COELBA de que é titular a Guaraniãna S.A, para a Nordeste Participações S.A, cujo ativo seria integrado apenas por tais ações.*
- f) A segunda etapa se daria com a incorporação da empresa Nordeste Participações S.A, pela COELBA, possibilitando assim o aproveitamento do ágio gerado de si mesma.*

Uso de empresa-veículo

No presente caso, a única função da empresa Nordeste Participações S.A, no conjunto de operações realizadas, foi permitir a amortização de ágio pela COELBA, sem que sua existência tenha qualquer função econômica que não essa.

Aliás, não se pode nem dizer que há, de fato, uma incorporação: a investidora (Nordeste Participações S.A) não tem ativo algum, a não ser o ágio a ser amortizado. Os livros contábeis e o Balanço da empresa Nordeste Participações S.A vão conter o que? Ambos, certamente, refletem apenas operações com a COELBA: registros referentes ao investimento com ágio na fiscalizada e sua respectiva incorporação pela mesma. Eventuais registros de valores imateriais de despesas revelam-se irrelevantes.

Uma empresa funcionará como **veículo** em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extratributário suficiente para explicar essa circulação, independentemente de ter duração efêmera ou não, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Vale dizer: até mesmo uma empresa longeva, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como **veículo** em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extratributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extratributário para ela receber e repassar recursos.

No caso dos autos, essa empresa **veículo** ou de **passagem** (Nordeste Participações S.A), por sua vez, ao receber as ações adquiridas com ágio em conferência de seu capital aportadas pela empresa GUARANIANA S.A (sua controladora), foi, posteriormente, incorporada por sua investida, a qual considerou, indevidamente, a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **em uma interpretação totalmente equivocada do art.386 do RIR/99.**

A empresa GUARANIANA S.A, controladora da Nordeste Participações S.A, se houvesse feito a incorporação **diretamente**, poderia ter-se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários (reunião dos patrimônios de ambas as empresas). Entretanto, não era de interesse do grupo, como já evidenciado no TVF, de forma que o grupo pensou em outra possibilidade (a utilização de **empresa veículo**), que permitisse abater, fiscalmente, aquele ágio legitimamente gerado, mas, como vimos, tratou-se de uma interpretação distorcida da legislação tributária e societária.

Registre-se, ainda, que a autorização dada pela Resolução da ANNEL às operações efetivadas pela Recorrente não interfere em nada no lançamento que ora se discute. Aceitar, como afirma a Recorrente, que tal ato meramente regulador/operacional entres as empresas envolvidas teria força jurídica para legitimar os efeitos fiscais é, de certo, um tremendo equívoco, além de retirar todas as consequências previstas no art.386 do RIR/99, o que é inaceitável.

O Passo Final: o “achado” do disposto no art.386 do RIR/99

Daí, as empresas perceberam que para se valer da outra possibilidade legal (além da alienação, que não interessava) para a amortização deste ágio, era necessário utilizar-se dos institutos de **incorporação, fusão** ou **cisão**, não necessariamente nesta ordem e poderia ser qualquer um deles. E, outro atrativo, não se precisava desfazer da participação societária, bastava que ela ora figurasse em balanço de uma empresa ligada, o que era efetivado por meio

de operações entre as empresas ligadas, até que, enfim, retornasse à empresa (operacional/lucrativa) que ansiava pela amortização do ágio, no caso a Autuada, no sentido de reduzir seus lucros.

Então, promoveu-se a **incorporação** da empresa Nordeste Participações S.A, sendo transferido à Autuada o ativo onde constava o investimento com ágio, que nada mais é do que o *ágio* surgido da valorização/aquisição do patrimônio da....Autuada!

Foi o que fizeram, se agarraram a possibilidade legal que permite a dedução, para fins fiscais, da amortização de ágio, que vamos encontrar no art.386 do RIR/99 e aí foi cometido o grande erro.

Assim, e apenas para poder valer-se da norma de dedutibilidade do ágio na aquisição de investimentos, prevista no art. 8º da Lei no 9.532/97, a empresa GUARANIANA S.A utilizou-se de uma empresa controlada, constituída ou utilizada exclusivamente para este fim, o que não se pode aceitar como situação que pudesse se *encaixar* no disposto no art.386 do RIR/99, pois foge totalmente da finalidade daquela norma, como já mostramos.

Da Jurisprudência Administrativa

A Interessada reproduz excertos/ementas de diversos casos julgados pelo CARF, segundo os quais as amortizações de ágio seriam dedutíveis em situações parecidas com a dos autos, em seu entendimento.

De se reconhecer que reorganizações societárias envolvendo aquisições de participações societárias com surgimento de ágio, suscita, sim, entendimentos nem sempre unânimes, seja em decisões administrativas do CARF, seja em correntes doutrinárias.

Cumprе considerar que o art. 100, inc. II, do Código Tributário Nacional, dispõе que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de direito tributário, como normas complementares das chamadas fontes primárias, quando a lei lhes atribuir eficácia normativa.

Os acórdãos do CARF podem constituir precedentes na uniformização da jurisprudência, sem, entretanto, na ausência de súmula vinculante, subordinar suas diversas turmas de julgamento a um eventual e reiterado entendimento acerca da matéria, que não é o caso.

Portanto, sem propósito arrimar razões de discordância em excertos de acórdãos do CARF, que são eficazes apenas em relação à matéria circunscrita nos autos do processo respectivo em que foram proferidos.

Portanto, só me resta partilhar da conclusão do **TVF**:

Do todo acima exposto, concluiu-se que as despesas contabilizadas com ágio de si mesma, pela COELBA, oriundo dos leilões ocorridos em 31/07/97 e 06/10/99, nos anos calendário 2011 e 2012, não são dedutíveis do resultado a teor da legislação vigente.

Da Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL

Análise do aproveitamento da despesa de amortização do ágio na apuração da CSLL

No item III.4 - DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E DE RESSARCIMENTO CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS PELA FISCALIZAÇÃO, a Recorrente alega que inexistente disposição legal no sentido de impor qualquer vedação ao aproveitamento da amortização do ágio para fins de apuração da CSLL. Nesse sentido, a Recorrente alega que a DRJ "...*não citou qualquer disposição legal específica para a apuração da base de cálculo da CSLL...*", concluindo que, "...*uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo.*"

Adiciona aos seus argumentos ementa de julgado do CARF no sentido da tese que defende, uma vez que o referido julgado se fundamenta no entendimento de que não se aplicaria à presente questão o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSLL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devem ser as mesmas.

A correta exegese do **art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995** (artigo citado no Auto de Infração e é o dispositivo legal que basta para dar o devido respaldo ao lançamento, contrariamente ao alegado), é matéria há tempos envolta em alguma controvérsia entre os doutrinadores, até mesmo em conselheiros do CARF. É a seguinte a redação do **caput** do 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.

[...]

O real significado das expressões "mesmas normas de apuração" e "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor" constituem o objeto de um amplo debate. Ao ler esse dispositivo, há quem entenda que ele provocou uma uniformização, para ambos os tributos (IRPJ e CSLL), das regras relativas à indedutibilidade de custos, despesas e encargos que impõem a adição à base de cálculo, e das referentes a benefícios, incentivos fiscais e diferimentos que autorizam as exclusões. No entanto, esse entendimento encontra forte resistência no meio jurídico. Há quem entenda, como parece ser o caso da Recorrente, que o referido dispositivo não tenha ido tão longe, e apenas tenha estabelecido identidade no que se refere aos regimes de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do resultado trimestral e/ou resultado anual, ou com base no lucro presumido ou arbitrado.

A despeito do entendimento firmado no julgado administrativo colacionado, segundo o qual não se poderia utilizar o artigo 57 da Lei 8.981/95 para justificar a adição das despesas com amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, é de reconhecer exatamente o contrário.

Ora, o citado dispositivo reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum. Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido - ou o resultado contábil do período de apuração - torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Também seria desnecessário a existência de um comando legal que autorize a exclusão, por exemplo, dos resultados positivos de participação societária (investimentos), na determinação da base de cálculo da CSLL, exatamente por adoção do artigo 57 da Lei 8.981/95 em questão, que, no caso, decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração daqueles investimentos, construída pela legislação comercial e fiscal, buscando a manutenção dos referidos ganhos à margem da incidência tributária. Em sentido contrário, como a legislação do IRPJ determina a adição dos resultados negativos de participação societária (avaliados pelo **Equity**) na determinação do lucro real, objetivando igualmente a que esses valores deduzidos na escrituração contábil não influenciem o lucro real do período, igualmente devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL, em conformidade com a intenção do legislador de mantê-los distanciados da tributação das aludidas operações, agora pelo lado da redução da base imponible.

Ainda, não nos olvidemos que houve desconsideração por parte da fiscalização, por esta entender tratar-se de um planejamento tributário inoponível ao Fisco. Ora, se as despesas com amortização do ágio não podem ser deduzidas do lucro real pelo fato do Fisco entender ter havido a utilização da denominada “**empresa veículo**”, sem propósito comercial, com o fim de se obter economia tributária por meio de utilização indevida do benefício fiscal previsto no art.386 do RIR/99, não há qualquer sentido em se admitir esta oponibilidade apenas para a CSLL, há um vício nas operações que levaram à dedutibilidade, o que não pode ser admitido nem para o IRPJ e nem para a CSLL, por decorrência lógica. Desta maneira, reputam-se perfeitos os lançamentos efetuados no que diz respeito a esta questão.

Oportuno reproduzir excertos do decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada no dia 4 de outubro de 2017, no julgamento de Recurso Especial interposto no processo nº 16561.720133/2013-11, e de cuja ementa se extrai o seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I - Construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 (“lei das S/A”), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim

tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.

II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.

IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

(destaques acrescidos)

Ante o exposto, há que ser referendada a conclusão da Autoridade Fiscal no que se refere à glosa da amortização do ágio, então debatido na apreciação do lançamento do IRPJ, também quanto à CSLL.

Da alegação de impossibilidade de exigência de multa no caso de dúvida - aplicação do artigo 112 do CTN

Invoca este artigo, entendendo que "*Caso este C. Administrativo de Recursos Fiscais decida pela manutenção dos lançamentos que deram origem a esse processo, por meio de julgamento em que houver **empate de votos**, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração*

Nada mais equivocado.

A base de cálculo da multa de ofício, ora aplicada, é o próprio valor do tributo/contribuição lançado, nos termos e com a utilização dos percentuais estabelecidos no art.44 da Lei 9.430/96 que adiante se transcreverá.

Em se tratando de falta de pagamento ou recolhimento de imposto/contribuição, apurada em procedimento de **ofício**, a autoridade lançadora **deve** aplicar a multa de lançamento de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não podendo deixar de aplicá-la ou reduzir seu percentual ao seu livre arbítrio.

De tal sorte, como as multas de ofício estão previstas em ato legal vigente, regularmente editado, descabida mostra-se qualquer manifestação deste órgão julgador no sentido do afastamento de sua aplicação/eficácia.

LEI 9.430 DE 27/12/1996 – DOU 30/12/1996

Multas de Lançamento de Ofício (com a nova redação da Lei 11.488/2007)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) 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 anocalendarário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a **regra geral** é aplicar a multa de **75%**, estabelecida no inciso I transcrito, e que foi considerada mantida no presente lançamento.

No caso dos autos, a qualificação da multa de ofício já foi afastada consoante voto da relatora, e por unanimidade de votos.

Restou, portanto, exigível a multa de ofício em seu patamar típico, de **75%**.

O princípio que norteia a imputação desta penalidade tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade, constituindo-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias.

A alegação de eventual aplicação do disposto no art.112 do CTN não tem a menor chance de ser acolhida, até porque não existiu nenhuma dúvida quanto à natureza da infração e nem quanto à penalidade aplicável (no caso foi mantida a multa de ofício de 75%, nos termos da legislação supra citada).

O fato do resultado da votação ter sido equilibrado (no caso da multa de ofício, decidiu-se à favor da Fazenda pelo voto de **qualidade**) não significa intuir, como fez a Recorrente, de que haveria dúvida na aplicação da penalidade de ofício.

Seja por unanimidade de votos, por maioria de votos ou pelo voto de qualidade, a **conclusão** dada pelo Colegiado ao litígio é a **mesma**, ou seja, o voto tem o mesmo peso decisório.

De tal sorte, há que se ter como correta a manutenção da multa de ofício, no caso, em seu patamar típico de 75%.

Conclusão

O presente voto, portanto, é por **negar provimento** ao recurso em relação (i) à glosa de despesas de amortização de ágio para fins de IRPJ e de CSLL, e (ii) e em relação à imposição da multa de ofício mantida.

(assinado digitalmente)

Claudio de Andrade Camerano