



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10730.727914/2013-53
ACÓRDÃO	1001-004.315 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENERGISA NOVA FRIBURGO - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

AUTO DE INFRAÇÃO. EQUÍVOCO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O erro cometido nos motivos que levaram a autoridade fiscal a efetuar o lançamento constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material. O ato administrativo de lançamento deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício material o auto de infração maculado pela carência/insuficiência da descrição dos fatos e dos fundamentos legais aplicáveis, vícios de motivação que resultam em prejuízo para a correta determinação da matéria tributável, elemento fundamental, intrínseco do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 01-37.133, proferido em 23 de Setembro de 2019, pela 5ª Turma da DRJ/BEL, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A DRF do Rio de Janeiro- RJ elaborou o Termo de Constatação dos Fatos em face da Contribuinte (e-fls. 186/204), cujo teor segue em síntese abaixo:

“TERMO DE CONSTATAÇÃO DOS FATOS

(...)

Contexto

Processo Administrativo Fiscal N° 10730.727.914/2013-53

1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), com base legal no artigo 31 da Lei nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e em obediência ao determinado no Registro de Procedimento Fiscal (RPF) acima indicado, constatamos os fatos a seguir descritos, caracterizadores de infração

tributária, durante a realização do procedimento fiscal desenvolvido no contribuinte em epígrafe, gerando o citado Processo Administrativo Fiscal.

(...)

Formação da Convicção

19. De tudo acima relatado, pudemos firmar nossa convicção de que estes fatos caracterizam infração à norma legal. Portanto, é de rigor a procedência integral da acusação que pesa contra o contribuinte, respeitado o contraditório e a ampla defesa, ocasião em que o mesmo poderá afastar de si a acusação que ora lhe é imputada.

20. Com efeito, restou comprovado que nenhum elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF, foi apresentado pelo contribuinte.

21. Tanto isto é verdade que, dentre todos os documentos apresentados pelo contribuinte, apenas o Anexo à Resolução Autorizativa nº 771/2006 da ANEEL vem a tratar da "Curva de Amortização do Ágio". No entanto, este documento gera efeitos apenas dentro da área de atuação do citado órgão regulador ("Anuir com a reestruturação societária no âmbito da desverticalização da atividade da Companhia Força e Luz Cataguazes Leopoldina - CFLC e Companhia de Eletricidade de Nova Friburgo - CENF").

22. Portanto, constatamos que, para fins de dedutibilidade do lucro líquido da amortização do ágio, no valor de R\$ 1.316.308,80, em 31/12/2010, alocado na Linha 50 -Amortização de Ágio na Aquisição de Investimento Avaliado pelo PL da Ficha 06A -Demonstração do Resultado da DIPJ2011, quando da determinação do lucro real, não houve nenhum documento comprobatório apresentado pelo contribuinte ao longo de todo o procedimento fiscal que pudesse comprovar a expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida CENFPAR, em desacordo completo com o que determina a norma legal. Por fim, verificamos que a Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real não informa a citada adição, assim como no LALUR do contribuinte não existe nenhum registro da adição do valor da amortização do ágio, que se faz necessária. Ademais todos os documentos contábeis apresentados comprovaram apenas a realização do propósito negocial da operação da CENF.

Determinação do Valor Tributável da Infração

23. De tudo quanto foi descrito, vislumbramos que no caso em tela não há necessidade de produção de outras provas, restando saneado o processo de exigência do crédito tributário, com base no valor tributável de R\$ 1.316.308,80 (um milhão, trezentos e dezesseis mil, trezentos e oito reais e oitenta centavos), em data de 31/12/2010.

Enquadramento Legal da Infração

24. Com efeito, na vertente hipótese, não assiste razão ao contribuinte, haja vista que as provas coligidas revelam de forma cristalina a ilicitude de sua conduta e, por via de consequência, a ofensa ao disposto nos artigos 247, 249, 384, 385 e 386 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), in verbis:

(...)”.

A DRF do Rio de Janeiro I- RJ lavrou o Auto de Infração- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica- IRPJ no dia 13/agosto/2013, cujos dados seguem abaixo e-fls. 205/210:

“Auto de Infração

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Falta de adição ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real, da amortização do ágio, alocada na Ficha 06A - Demonstração do Resultado da DIPJ 2011, conforme melhor descrito no Termo de Constatação dos Fatos, peça integrante e inseparável do presente Auto de Infração, como se nele estivesse inteiramente transcrito.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 249 do RIR/99

Arts. 247, 249 ,384, 385 e 386 do RIR/99

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(…)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Art. 6º, § 1, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997:

Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96”.

A DRF do Rio de Janeiro I- RJ lavrou ainda, o Auto de Infração- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL no dia 13/agosto/2013, cujos dados seguem abaixo e-fls. 211/215:

“AUTO DE INFRAÇÃO

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(…)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo discriminada(s), com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001	CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS	CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS
------	---------------------------------------	--

Falta de adição ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real, da amortização do ágio, alocada na Ficha 06A - Demonstração do Resultado da DIPJ 2011, conforme melhor descrito no Termo de Constatação dos Fatos, peça integrante e inseparável do presente Auto de Infração, como se nele estivesse inteiramente transcrito.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

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. 1 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. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SUJEITO PASSIVO

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Arts.1º, 6, § 1º, I e 28 da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997:

Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96”.

Da Impugnação da Contribuinte

Informou a Contribuinte que a fiscalização concluiu que a impugnante teria deixado de adicionar, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas consideradas indedutíveis relativas à amortização de ágio, no ano-calendário de 2010.

Noticiou que foi lavrado o auto de infração para exigência de IRPJ e de CSLL e que pela leitura do termo de constatação dos fatos, se verifica que o único fundamento para a autuação fiscal ora impugnada (inedutibilidade da despesa de amortização do ágio) foi a suposta não comprovação da fundamentação econômica do ágio, com base na expectativa de rentabilidade futura, na operação de incorporação da CENFPAR S.A. ("CENFPAR") pela Companhia de Eletricidade de Nova Friburgo ("CENF"), atualmente denominada Energisa Nova Friburgo — Distribuidora de Energia S.A., nos termos do artigo 386, do Decreto nº 3.000/99 — "RIR/99").

Afirmou que o fundamento utilizado para considerar que as despesas relativas à amortização de ágio, no ano-calendário de 2010, seriam indedutíveis foi o fato de não ter sido comprovado que o ágio pago na operação de incorporação da CENFPAR pela CENF estaria fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do investimento realizado.

Aduziu que a Legislação prevista no artigo 385, do RIR/99 exige a comprovação de rentabilidade futura da empresa investida e, no caso, a CENFPAR era a sociedade investidora que detinha o investimento na CENF, que, posteriormente, procedeu à incorporação reversa, viabilizando a amortização do ágio, nos termos do artigo 386, do RIR/99.

Frisou que ao contrário do que equivocadamente compreendeu a fiscalização, a origem do ágio amortizado não foi a incorporação da CENFPAR pela CENF, ora impugnante, mas sim a operação anterior de aquisição do investimento com o pagamento de preço superior ao valor do patrimônio líquido da sociedade investida e é nesse momento que deve ser comprovada a fundamentação econômica do ágio pago na expectativa de rentabilidade futura.

Asseverou que durante o procedimento fiscal, a impugnante prestou esse esclarecimento e apresentou o correspondente laudo de avaliação que comprova o fundamento econômico do ágio pago, com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido — ações da CENF, ou seja, a comprovação da perspectiva de rentabilidade futura da empresa investida -CENF, conforme determina a legislação.

Pontuou que em 16.01.2007, CENFPAR (investidora) detinha ações ordinárias da CENF (investida), representando uma participação societária de 59,74% no capital social dessa sociedade e que em razão dessa participação societária, a CENFPAR possuía um ágio já registrado em sua contabilidade no montante de R\$ 40.328.090,27, originado em razão da anterior aquisição do investimento na CENF, fundamentado, à época da referida aquisição, em expectativa de rentabilidade futura da investida (CENF).

Esclareceu que em 31.01.2007, foi aprovada, em Assembleia Geral Extraordinária da CENF (doc. 04), a incorporação da CENFPAR pela CENF, conforme o protocolo de justificativa firmado pelos administradores das duas empresas e que em decorrência dessa incorporação, a CENF (investida), ora impugnante, conforme lhe autoriza a legislação (artigo 386, inciso III, do RIR/99), passou a deduzir as despesas com a amortização do ágio pago quando da aquisição desse investimento, devidamente registrado na CENFPAR (investidora).

Alegou que a autoridade fiscal se utilizou de mero indícios e presunções para chegar à conclusão de que os serviços não foram efetivamente prestados, sendo certo que a fiscalização ignorou completamente os documentos apresentados, bem como a relação de confiança decorrente de 20 anos de relacionamento profissional bem como desconsiderou a questão do sigilo profissional apontado pelo CFOAB.

Ressaltou que o artigo 385, do RIR/99, que trata da matéria, prevê que, no momento, da aquisição do investimento, em havendo diferença positiva entre o valor do seu custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido, haja o desdobramento desse custo de aquisição em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição; e (ii) ágio, sendo certo que esse ágio deve estar fundamentado em uma das hipóteses previstas no parágrafo 2º, do artigo 385.

Argumentou que conforme pode se verificar da análise específica do parágrafo 2º, do referido dispositivo, a comprovação a ser feita é em relação à perspectiva de rentabilidade futura da empresa investida e que de acordo com tal dispositivo, não resta dúvida de que é no momento de aquisição do investimento que há o pagamento, o registro e a avaliação econômica do ágio, ou seja, quando se deve comprovar o seu fundamento em expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida.

Elucidou que o laudo de avaliação, que fundamenta a perspectiva de rentabilidade futura da CENF (empresa investida), elaborado quando da aquisição desse investimento com ágio e quando houve correspondente registro contábil foi devidamente apresentado à fiscalização durante o procedimento fiscal.

Defendeu que é evidente que eventual comprovação acerca da expectativa de rentabilidade futura, conforme previsto na legislação, deve se referir ao momento do surgimento do ágio e em hipótese alguma ao momento de seu posterior aproveitamento, em razão da inexistência de qualquer obrigação legal nesse sentido.

Salientou que não resta dúvida de que a fiscalização não poderia ter utilizado como fundamento para o lançamento ora impugnado o fato de não ter sido apresentado "nenhum elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF".

Ponderou que a operação que deu origem ao ágio posteriormente amortizado pela Impugnante foi a aquisição do investimento realizado pela CFLCL na CENF, em 26.06.1997, com o pagamento de ágio, devidamente lastreado por um laudo comprovando a expectativa de rentabilidade futura da CENF.

Destacou que a incorporação da CENFPAR pela CENF, conforme exaustivamente demonstrado no item anterior da presente defesa, apenas garantiu o direito à amortização do ágio já existente, não havendo em que se pretender a comprovação da existência de expectativa de rentabilidade futura da CENFPAR, em decorrência de tal incorporação, conforme indevidamente pretendido pela fiscalização.

Sustentou que não há qualquer impedimento para a dedutibilidade da despesa de amortização de ágio pago na aquisição de ações da impugnante, nos exatos termos dos artigos 385 e 386, do RIR/99.

Pleiteou que seja julgado improcedente o lançamento tributário, vez que a autuação em questão está fundamentada em exigência equivocada, em verdadeira afronta aos artigos 385 e 386, do RIR/99, sendo certo que, caso tivesse procedido a uma análise correta das operações e da legislação, a fiscalização teria verificado a regularidade da dedutibilidade da despesa de amortização do ágio, evitando-se urna glosa claramente indevida. insubsistentes os Autos de Infração.

Pugnou alternativamente, caso seja mantido o lançamento, que seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

DO ACÓRDÃO PROLATADO Nº. 01-37.133- DRJ/BEL

A DRJ analisou a impugnação apresentada, julgando-a improcedente, mantendo o crédito tributário (e-fls. 363/376), cujo teor segue abaixo em síntese:

“(…)

Conforme esclarecido pela impugnante, em 26/06/1997, a CFLCL celebrou contratos de compra e venda através dos quais adquiriu 55.031.056 ações ordinárias da CENF e assumiu o controle societário desta, pelo qual pagou R\$ 56.160.232,51.

Na operação, teria sido gerado ágio de R\$ 43.458.882,50, registrado pela CFLCL.

Em 16/01/2007, a CFLCL transferiu as ações da CENF à CENFPAR, a qual efetuou o registro deste investimento, no valor de R\$ 15.832.142,24, e do ágio, nº montante de R\$ 40.328.090,27.

O momento de surgimento do ágio, portanto, é a data da aquisição das ações da CENF pela CFLCL, 26/06/1997.

Desta forma, esta deve ser a data de referência para o documento citado nº § 3º do art. 385, que fundamenta o ágio ou deságio previsto nos incisos I e II do § 2º do mesmo artigo.

Inicialmente, verifica-se que, de fato, o Auditor-Fiscal cometeu um equívoco ao apontar a falta de "elemento comprobatório da previsão dos resultados nos

exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF, foi apresentado pelo contribuinte."

Da análise da impugnação, verifica-se, entretanto, que a impugnante identificou corretamente o momento de geração do ágio (data da aquisição das ações da CENF pela CFLCL), bem como que, para fins de amortização deste ágio, ele deveria ter como fundamentação a expectativa de rentabilidade futura e, ainda, que esta fundamentação deveria ser comprovada por demonstração que o contribuinte tinha obrigação de arquivar como comprovante da escrituração (§ 3º do art. 385, RIR/99), conforme o trecho da citada peça, abaixo transcrito:

"22. Portanto, de acordo com tal dispositivo, não resta dúvida de que é no momento de aquisição do investimento que há o pagamento, o registro e a avaliação econômica do ágio, ou seja, quando se deve comprovar o seu fundamento em expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida."

Para comprovar a citada fundamentação, a impugnante informa, no item 37 da impugnação, ter apresentado, em conjunto com a impugnação, Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da CENF:

"37. Vale observar que o valor do ágio pago na aquisição das referidas ações possuía como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura, suportado pelo Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da CENF elaborado à época (doc. 08)."

Analisando os documentos apresentados em conjunto com a impugnação, identificamos, às fls. 316 a 319, o documento intitulado "Avaliação Econômico-Financeira da Companhia de Eletricidade de Nova Friburgo (CENF)", laudo este já apresentado no curso da fiscalização e presente às fls. 180 a 183 dos autos.

Considerando-se ser este o laudo a que se refere a impugnante no item 37 da impugnação, verifica-se que ele não apresenta qualquer identificação do agente que o elaborou, não está assinado, não contém data e não apresenta conclusões acerca das análises efetuadas e dos propósitos que justificassem sua elaboração.

Desta forma, por não apresentar requisitos mínimos que lhe confirmem autenticidade, o documento não pode ser aceito para os fins propostos pela impugnante, ou seja, comprovar que o ágio gerado na aquisição das ações da CENF pela CFLCL teve como fundamento a expectativa de rentabilidade futura.

Além deste, foi localizado, às fls. 98, outro laudo, RJ-0394/06-16, datado de 17/01/2007, de avaliação da CENFPAR S/A para fins de incorporação pela CENF, sem relevância, portanto, para a presente discussão.

Conclui-se, portanto, que a impugnante não logrou comprovar que o ágio pago pela aquisição da CENF teve como fundamentação a expectativa de rentabilidade futura, motivo pelo qual reputa-se correta a glosa da amortização deste.

(...)

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo-se a totalidade do crédito tributário lançado.

(...)”.

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 407/477), cujo teor segue abaixo em síntese:

“(...

.III.

PRELIMINARES

(i)

Da Nulidade da Decisão Recorrida

Inovação na Fundamentação Jurídica do Lançamento

Violação aos Artigos 142, 146 e 149, todos do Código Tributário Nacional

Supressão de Instância e Cerceamento do Direito de Defesa

27. Conforme mencionado, a fundamentação apresentada pela fiscalização para sustentar a indedutibilidade das despesas com os encargos de amortização do ágio em questão teria sido a ausência de comprovação da fundamentação econômica do ágio, com base na expectativa de rentabilidade futura, a partir de laudo elaborado à época da operação de incorporação da CENFPAR pela CENF(ora Recorrente).

28. É o que se verifica da leitura dos trechos do TVF, abaixo transcritos:

"(...) restou comprovado que nenhum elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF, foi apresentado pelo contribuinte.

(...) não houve nenhum documento comprobatório apresentado pelo contribuinte ao longo de todo o procedimento fiscal que pudesse comprovar a expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida CENFPAR, em desacordo completo com o que determina a norma legal. (...)

Ademais, todos os documentos contábeis apresentados comprovaram apenas a realização do propósito negocial da CENF" (grifos nossos)

29. Ou seja, sobre a comprovação da fundamentação econômica do ágio cujas despesas de amortização foram deduzidas pela Recorrente, a fiscalização questionou, exclusivamente, o fato desta não ter sido comprovada no momento da operação de incorporação da CENFPAR pela CENF, tendo, inclusive, confirmado que os documentos apresentados pela Recorrente comprovariam a realização do propósito negocial da CENF.

30. E foi em relação a essa alegação que a Recorrente apresentou impugnação ao lançamento, demonstrando que, na realidade, a fiscalização equivocou-se ao analisar as operações em questão. Isto porque o ágio amortizado pela Recorrente não teve origem na operação de incorporação da CENFPAR pela CENF — de modo que não haveria a necessidade de comprovação de qualquer fundamentação econômica nesse momento, mas sim na operação anterior de aquisição pela CFLC do investimento na CENF com o pagamento de preço superior ao valor do patrimônio líquido de tal sociedade investida— cuja fundamentação econômica foi efetivamente comprovada e cuja prova (laudo de avaliação) não foi questionada pela fiscalização.

31. A decisão recorrida, ao analisar tal impugnação, de início, já reconheceu que houve um equívoco ao apontar a falta de elemento comprobatório da fundamentação de expectativa de rentabilidade futura, decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF conforme trecho a seguir transcrito:

"(...) Inicialmente, verifica-se que, de fato, o Auditor-Fiscal cometeu um equívoco ao apontar a falta de "elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF, foi apresentado pelo contribuinte."." (grifos nossos)

32. Identificada a existência de tal equívoco, que não é irrelevante, já que se trata de erro na fundamentação do lançamento, caberia o reconhecimento da improcedência de tal autuação fiscal.

33. Contudo, a decisão recorrida buscou salvar o lançamento, alterando a sua fundamentação jurídica, mediante a alegação de que, considerando o correto momento de surgimento do ágio (data de aquisição das ações da CENF pela CFLCL), o laudo de avaliação da CENF apresentado pela Recorrente não teria requisitos mínimos para lhe conferir autenticidade, conforme trecho a seguir transcrito:

"Da análise da impugnação, verifica-se, entretanto, que a impugnante identificou corretamente o momento de geração do ágio (data da aquisição das ações da CENF pela CFLCL), bem como que, para fins de amortização deste ágio, ele deveria ter como fundamentação a expectativa de rentabilidade futura e, ainda, que esta fundamentação deveria ser comprovada por demonstração que o contribuinte tinha obrigação de arquivar como comprovante da escrituração (§ 32 do art. 385, RIR/99), (...)" "Analisando os documentos apresentados em conjunto com a impugnação, identificamos, às fls. 316 a 319, o documento intitulado "Avaliação Econômico-Financeira da Companhia de Eletricidade de Nova Friburgo (CENF)", laudo este já apresentado no curso da fiscalização e presente às fls. 180 a 183 dos autos.

Considerando-se ser este o laudo a que se refere a impugnante no item 37 da impugnação, verifica-se que ele não apresenta qualquer identificação do agente

que o elaborou, não está assinado, não contém data e não apresenta conclusões acerca das análises efetuadas e dos propósitos que justificassem sua elaboração.

Desta forma, por não apresentar requisitos mínimos que lhe confirmem autenticidade, o documento não pode ser aceito para os fins propostos pela impugnante, ou seja, comprovar que o ágio gerado na aquisição das ações da CENF pela CFLCL teve como fundamento a expectativa de rentabilidade futura. (...)

Conclui-se, portanto, que a impugnante não logrou comprovar que o ágio pago pela aquisição da CENF teve como fundamentação a expectativa de rentabilidade futura, motivo pelo qual reputa-se correta a glosa da amortização deste.". (grifos nossos)

34. Como se vê, o único fundamento utilizado pela decisão recorrida para manter o lançamento seria a suposta ausência de "requisitos mínimos" do laudo de avaliação da CENF apresentado pela Recorrente, o qual não poderia servir para comprovar o ágio pago pela aquisição da CENF com fundamento na expectativa de rentabilidade futura de tal companhia.

35. Contudo, em nenhum momento, houve uma discordância da fiscalização quanto ao laudo de avaliação apresentado pela Recorrente — diga-se de passagem, desde o procedimento fiscal, conforme, inclusive, reconhecido pela decisão recorrida—, para considerar que tal documento não seria suficiente para comprovar a existência de fundamentação econômica do ágio amortizado.

36. A fiscalização apenas entendeu que, para a operação que ela acreditava ter sido a originadora do ágio (aquisição das ações da CENFPAR pela CENF), não foi apresentado documento (laudo) comprobatório da fundamentação econômica do ágio na expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

37. Como se vê, claramente, a DRJ inovou na fundamentação jurídica para sustentar a manutenção da glosa das despesas de amortização do ágio em questão, o que é vedado pelo artigo 146, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

(...)

38. O referido artigo é claro em vedar a alteração, para um mesmo sujeito passivo, dos critérios jurídicos utilizados pela fiscalização para fins de lançamento. Isto é, a modificação dos critérios jurídicos do lançamento somente pode valer para um fato gerador ocorrido após a introdução da modificação, precisamente o oposto do procedimento adotado neste feito, em que se pretendeu alterar a fundamentação do lançamento no curso do procedimento administrativo de sua revisão.

39. Inclusive, a jurisprudência deste Egrégio Conselho é pacífica no sentido de reconhecer a nulidade da decisão que pretende a alteração da fundamentação

jurídica do lançamento, em razão da violação ao artigo 146, do Código Tributário Nacional, conforme ementa a seguir transcrita:

(...)

40. A alteração nos critérios jurídicos procedida pela autoridade julgadora viola, ainda, as disposições constantes nos artigos 142 e 149, ambos do Código Tributário Nacional, conforme também já restou decidido pela jurisprudência deste Egrégio Conselho, conforme ementas a seguir transcritas:

(...)

41. O entendimento manifestado nas decisões acima citadas, que reconhece a nulidade da decisão recorrida por violação aos artigos 142, 146 e 149, do Código Tributário Nacional, quando há inovação na fundamentação jurídica do lançamento, está ainda em consonância com o princípio da ampla defesa, assegurado constitucionalmente no artigo 59, inciso LV, da Carta Magna'.

42. No âmbito federal, o artigo r, da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo federal, determina que o processo administrativo obedecerá, entre outros requisitos de validade, aos princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, sendo assegurados ainda o contraditório e a ampla defesa.

43. Portanto, a garantia da ampla defesa deve ser resguardada, respeitando-se o direito do contribuinte de ser cientificado acerca dos motivos pelos quais determinado auto de infração foi lavrado, de apresentar defesa em face de tal auto de infração e de que a sua defesa seja apreciada em ambas as instâncias de julgamento administrativas, tal como previstas na legislação específica que regulamenta o processo administrativo tributário (Decreto nº 70.235/72 e Decreto nº 7.574/2011).

44. No presente caso, resta evidente que a Recorrente teve frustrado o seu direito à apresentação de impugnação em face dos novos fundamentos utilizados pela decisão recorrida (documento que comprova a fundamentação econômica do ágio — laudo de avaliação da investida) para sustentar a manutenção do lançamento e, conseqüentemente, de ver seus argumentos apreciados em primeira instância, o que enseja clara violação ao princípio da ampla defesa e conseqüente supressão de instância.

45. Nesse sentido, merecem destaque os julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que reconheceram, além das violações ao Código Tributário Nacional, ter também havido cerceamento do direito de defesa e supressão de instância na hipótese em que as autoridades julgadoras de primeira instância modificaram o fundamento da autuação fiscal:

(...)

47. Dessa forma, demonstrado que, no presente caso, houve clara pretensão de inovação da fundamentação jurídica do lançamento pela autoridade julgadora de

primeira instância, acarretando o cerceamento do direito de defesa da Recorrente e consequente supressão de instância, é patente a nulidade da decisão recorrida, nos termos do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72:

(...)

48. Logo, não resta dúvida de que, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, deve ser reconhecida a nulidade da decisão recorrida, uma vez que houve, de forma explícita, houve a pretensão de alteração dos critérios jurídicos do lançamento adotados pela autoridade autuante, em clara violação aos artigos 142, 146 e 149, todos do Código Tributário Nacional, importando, ainda, em afronta ao princípio da ampla defesa, conforme jurisprudência pacífica deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

(ii)

Da Necessidade de Reconhecimento da Nulidade do Lançamento

Artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72

Erro na Motivação do Lançamento

Violação ao Artigo 10, III, do Decreto nº 70.235/72 e ao Artigo 142, do Código Tributário Nacional

49. Caso esta C. Turma Julgadora entenda pela nulidade do lançamento em decorrência de erro na sua motivação, alegada pela Recorrente em sua impugnação, o que, repita-se, já foi reconhecido pela decisão recorrida, a Recorrente entende que deve ser reconhecida tal nulidade, não sendo declarada a nulidade da decisão recorrida, conforme disposto no parágrafo 39, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.

50. A nulidade do lançamento, conforme demonstrado pela Recorrente em sua impugnação, decorre do fato de que, ao analisar a operação de incorporação da CENFPAR pela CENF, a fiscalização fundamentou, equivocadamente, o lançamento na ausência de comprovação da fundamentação econômica do ágio amortizado por meio de laudo de avaliação datado da época da incorporação da CENFPAR pela CENF.

51. Contudo, conforme esclarecido anteriormente, a CENFPAR era a empresa investidora que detinha participação na CENF, que era a empresa investida, com o pagamento de ágio devidamente fundamentado na expectativa de sua rentabilidade futura, o que foi devidamente comprovado pelo laudo de avaliação elaborado quando da aquisição desse investimento com ágio e quando houve correspondente registro contábil.

52. Tal fato foi expressamente reconhecido pela decisão recorrida que afirmou que "(...) o Auditor-Fiscal cometeu um equívoco ao apontar a falta de "elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CE1VF, foi apresentado pelo contribuinte." (grifos nossos)53. Ora, não há dúvidas de que

a fiscalização para fundamentar o lançamento, considerou que não houve a comprovação da existência da fundamentação econômica do ágio, porque não analisou corretamente a operação que originou tal ágio. Caso tivesse analisado a operação correta, a fiscalização verificaria que o laudo de avaliação apresentado pela Recorrente, em conjunto com a melhor interpretação da legislação pertinente, efetivamente comprova a fundamentação do ágio amortizado, concluindo pela legitimidade da dedutibilidade das despesas de amortização desse ágio.

54. Ao assim proceder, a fiscalização acabou por descrever equivocadamente os fatos que levaram à lavratura do auto de infração, em evidente erro na motivação do próprio lançamento, o que afronta o artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/75, que segue abaixo transcrito:

(...)

55. Ao não descrever de forma correta o fato que ensejou a autuação, a fiscalização deixou, também, de especificar corretamente a matéria tributável, de cuja essência se consubstanciaria o motivo do lançamento, em verdadeira afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, que determina que o lançamento é ato vinculado e privativo da autoridade fiscal, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável, o valor do tributo devido, o sujeito passivo da obrigação e, se for o caso, propor a penalidade cabível, nos seguintes termos.

(...)

56. Como se vê, é inerente ao ato de lançamento, dentre outros elementos, a descrição da matéria tributável. Caso a aferição desse elemento seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido dos requisitos básicos inerentes ao ato, resultando na sua nulidade, por representar vício material insanável.

57. A Câmara Superior de Recursos Fiscais já pacificou o seu entendimento acerca da nulidade material do lançamento, no qual tenha havido erro na motivação e matéria tributável do lançamento, justamente por violação ao artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72 e ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, conforme ementa a seguir transcrita:

(...)

58. Por ser esclarecedor, seguem, abaixo, pertinentes trechos do voto condutor do acórdão nº 9303-003.363, do Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas:

(...)

59. Assim, é certo que, diante da evidente demonstração da existência de vício material insanável decorrente da indevida apuração da matéria tributável, cabe o reconhecimento da nulidade de tal lançamento e consequentemente o provimento do presente recurso voluntário, nos termos do artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/72.

60. A respeito da aplicação de tal dispositivo, a Recorrente ressalta que este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem admitindo a aplicação do artigo 59, parágrafo 3, do Decreto nº 70.235/72, para que seja superada a nulidade da decisão recorrida, como a existente no presente caso, e reconhecido o direito postulado pelo sujeito passivo em seu recurso, conforme ementa transcrita abaixo:

(...)

61. Ante o exposto, diante de vício material insanável decorrente de erro na motivação da autuação apresentada pela fiscalização e consequente indevida apuração da matéria tributável, deve esta C. Turma superar o equívoco da decisão recorrida e, nos termos do artigo 59, parágrafo 32, do Decreto nº 70.235/72, dar provimento ao presente recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento, efetuado em afronta ao artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, e ao artigo 142, do Código Tributário Nacional.

.IV.

MÉRITO

Validade do Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da CENF

Da Dedutibilidade das Despesas de Amortização de Ágio

62. Ainda que não seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida, por clara inovação na fundamentação jurídica do lançamento ou, ainda, a nulidade do próprio lançamento, eis que efetuado com erro em sua motivação, o que se admite apenas para fins de argumentação, fato é que deve ser reformada a decisão recorrida que entendeu pela invalidade do laudo de avaliação apresentado para demonstrar a fundamentação econômica do ágio em questão, devendo ser considerada integralmente improcedente a glosa das despesas com os encargos de amortização desse ágio pela Recorrente no ano-calendário de 2010.

63. Conforme anteriormente evidenciado, a decisão recorrida pretendeu questionar a validade do laudo de avaliação que confirmou que o ágio em questão estava fundamentado na perspectiva de rentabilidade futura da empresa adquirida, o que, repita-se, sequer foi questionado pela fiscalização, e fazer crer que tal laudo não apresentaria "requisitos mínimos que lhe confirmam autenticidade".

64. Isto porque, segundo as autoridades julgadoras de primeira instância, o laudo "não apresenta qualquer identificação do agente que o elaborou, não está assinado, não contém data e não apresenta conclusões acerca das análises efetuadas e dos propósitos que justificassem sua elaboração." 65. Inicialmente, cabe destacar que, à época da aquisição da CENF pela CENFPAR com ágio (junho de 1997), não existia sequer previsão legal exigindo a apresentação de laudo formal de avaliação da empresa investida, sendo certo que, o que a norma exigia

era a apresentação tão somente de um demonstrativo para comprovar a escrituração do ágio, apurado com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura, senão vejamos:

(...)

66. Como se vê, a legislação apenas exigia que o fundamento econômico do ágio em expectativa de rentabilidade futura deveria ser baseado em "demonstração", o que poderia ser realizada sob forma de qualquer tipo de documento, não necessariamente um laudo formal, e não previa, por óbvio, qualquer requisito para tal comprovação.

67. Logo, fato é que não há como se sustentar a alegação da decisão recorrida de necessidade de cumprimento de qualquer requisito mínimo para atestar a validade /autenticidade de laudo de avaliação da empresa adquirida com ágio, haja vista que não há qualquer exigência legal nesse sentido.

68. Para que não reste qualquer dúvida a esse respeito, ressalta-se, ainda, que, na redação atual do parágrafo 39, do artigo 20, do Decreto-lei nº 1.598/77(dada pela Lei nº 12.973/2014), a legislação exige a apresentação de laudo apenas para demonstrar "mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição" (inciso II), e não para demonstrar o fundamento econômico do ágio em expectativa de rentabilidade futura (inciso III) , não especificando, ainda para este caso, a necessidade de cumprimento de qualquer requisito para que tal laudo seja admitido como prova da existência de fundamentação econômica em expectativa de rentabilidade futura, conforme dispositivo transcrito abaixo:

(...)

69. Ora, se é certo que o Direito Tributário Brasileiro é regido pelo princípio da legalidade (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal) e que só caberá o lançamento tributário quando restar identificada a perfeita subsunção dos fatos à hipótese de incidência, é forçoso concluir que não cabe, sem fundamento legal para tanto, a desconsideração da dedutibilidade de uma despesa permitida em lei em razão do desatendimento de uma condição não prevista na legislação.

70. Nesse sentido é a jurisprudência do Conselho Administrativo e Recursos Fiscais, conforme ementas transcritas abaixo:

(...)

72. Como se vê, nos termos da jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, diversamente do pretendido pela decisão recorrida, não há como se exigir a apresentação de qualquer laudo formal, com o preenchimento de requisitos mínimos, para que seja possível demonstrar a fundamentação econômica do ágio em expectativa de rentabilidade futura e, com isso, possibilitar

a dedutibilidade de despesas de amortização do ágio, dada a inexistência de qualquer determinação legal neste sentido.

73. Até porque, ao se analisar o laudo apresentado, elaborado em maio de 1997 - na época da aquisição da CENF pela CFLCL, cujo contrato de compra e venda foi firmado em junho de 1997, verifica-se que este, efetivamente, apresenta um demonstrativo da existência da expectativa de rentabilidade futura da CENF, conforme exigido na legislação, senão vejamos:

(...)

74. Portanto, não há dúvidas de que o Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da CENF elaborado à época da aquisição de suas ações pela CFLCL efetivamente serve como o demonstrativo exigido pela legislação de que possuía como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da CENF, devendo ser reformada a decisão recorrida que assim não considerou, sob pena de violação do princípio da legalidade.

.V.

DO PEDIDO

75. Ante todo o exposto, a Recorrente requer seja provido o seu recurso voluntário para que:

(i) preliminarmente,

(i.a) seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida, i, qual inovou no fundamento jurídico do lançamento, em clara violação aos artigos 142, 146 e 149, todos do Código Tributária Nacional, importando em afronta ao direito à ampla defesa e ao contraditório previsto no artigo 59, inciso LV, da Constituição Federal, bem como em supressão de instância;

(i.b) seja reconhecida a nulidade do lançamento, em razão da existência de erro na sua motivação pela fiscalização, que considerou equivocadamente o momento de surgimento do ágio para glosar as respectivas despesas deduzidas pela Recorrente, em evidente violação ao artigo 10, inciso III, do Decreto n. 70.235/72, bem como ao artigo 142, do Código Tributário Nacional; e

(ii) no mérito, seja reformada a decisão recorrida que exige o cumprimento de requisitos mínimos de autenticidade não previstos em lei para o reconhecimento da validade do laudo de avaliação econômico-financeira da CENF (investida), em afronta ao princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, devendo ser reconhecido que tal laudo é suficiente para demonstrar que o ágio pago na aquisição da CENF pela CFLCL estava fundamentado na perspectiva de rentabilidade futura da empresa adquirida, justificando a dedutibilidade da despesa com a sua amortização.

(...)"

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Do Acórdão Recorrido

O presente litígio no processo é oriundo da “falta de adição ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real, da amortização do ágio” no ano calendário de 2010.

Assim, a autoridade fiscal lavrou os Autos de Infrações referentes aos seguintes tributos a saber, IRPJ e CSLL relativo ao exercício de 2011.

Da Nulidade da Decisão Recorrida

Alegou a Recorrente que “a decisão recorrida, ao analisar tal impugnação, de início, já reconheceu que houve um equívoco da fiscalização ao apontar a falta de elemento comprobatório da fundamentação de expectativa de rentabilidade futura, decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF”.

Asseverou que “a decisão recorrida buscou salvar o lançamento, alterando a sua fundamentação jurídica, mediante a alegação de que, considerando o correto momento de surgimento do ágio (data de aquisição das ações da CENF pela CFLCL), o laudo de avaliação da CENF apresentado pela Recorrente não teria requisitos mínimos para lhe conferir autenticidade”.

Apontou que “o único fundamento utilizado pela decisão recorrida para manter o lançamento seria a suposta ausência de “requisitos mínimos” do laudo de avaliação da CENF apresentado pela Recorrente, o qual não poderia servir para comprovar o ágio pago pela aquisição da CENF com fundamento na expectativa de rentabilidade futura de tal companhia”

Frisou que “em nenhum momento, houve uma discordância da fiscalização quanto ao laudo de avaliação apresentado pela Recorrente — diga-se de passagem, desde o procedimento fiscal, conforme, inclusive, reconhecido pela decisão recorrida-, para considerar que

tal documento não seria suficiente para comprovar a existência de fundamentação econômica do ágio amortizado”.

Concluiu que “a DRJ inovou na fundamentação jurídica para sustentar a manutenção da glosa das despesas de amortização do ágio em questão, o que é vedado pelo artigo 146, do Código Tributário Nacional”.

Defendeu que teve frustrado o seu direito à apresentação de impugnação em face dos novos fundamentos utilizados pela decisão recorrida (documento que comprova a fundamentação econômica do ágio — laudo de avaliação da investida) para sustentar a manutenção do lançamento e, conseqüentemente, de ver seus argumentos apreciados em primeira instância, o que enseja clara violação ao princípio da ampla defesa e conseqüente supressão de instância.

Pleiteou a nulidade da decisão recorrida nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, vez que houve a alteração dos critérios jurídicos do lançamento adotados pela autoridade autuante, em clara violação aos artigos 142, 146 e 149, todos do CTN.

Pois bem.

A Recorrente sustentou que a DRJ apontou o equívoco no lançamento, mas, em vez de reconhecer a improcedência da atuação fiscal, alterou os critérios jurídicos do lançamento adotados pela autoridade autuante.

O trecho do acórdão (e-fls.374), do qual a Recorrente se insurge, é o seguinte:

“Da análise da impugnação, verifica-se, entretanto, que a impugnante identificou corretamente o momento de geração do ágio (data da aquisição das ações da CENF pela CFLCL), bem como que, para fins de amortização deste ágio, ele deveria ter como fundamentação a expectativa de rentabilidade futura e, ainda, que está fundamentação deveria ser comprovada por demonstração que o contribuinte tinha obrigação de arquivar como comprovante da escrituração (§ 3º do art. 385, RIR/99), conforme o trecho da citada peça, abaixo transcrito:

22. Portanto, de acordo com tal dispositivo, não resta dúvida de que é no momento de aquisição do investimento que há o pagamento, o registro e a avaliação econômica do ágio, ou seja, quando se deve comprovar o seu fundamento em expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida.”

Para comprovar a citada fundamentação, a impugnante informa, no item 37 da impugnação, ter apresentado, em conjunto com a impugnação, Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da CENF:

“37. Vale observar que o valor do ágio pago na aquisição das referidas ações possuía como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura, suportado pelo Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da CENF elaborado à época (doc. 08).”

Analizando os documentos apresentados em conjunto com a impugnação, identificamos, às fls. 316 a 319, o documento intitulado "Avaliação Econômico-Financeira da Companhia de Eletricidade de Nova Friburgo (CENF)", laudo este já apresentado no curso da fiscalização e presente às fls. 180 a 183 dos autos.

Considerando-se ser este o laudo a que se refere a impugnante no item 37 da impugnação, verifica-se que ele não apresenta qualquer identificação do agente que o elaborou, não está assinado, não contém data e não apresenta conclusões acerca das análises efetuadas e dos propósitos que justificassem sua elaboração.

Desta forma, por não apresentar requisitos mínimos que lhe confirmem autenticidade, o documento não pode ser aceito para os fins propostos pela impugnante, ou seja, comprovar que o ágio gerado na aquisição das ações da CENF pela CFLCL teve como fundamento a expectativa de rentabilidade futura.

Além deste, foi localizado, às fls. 98, outro laudo, RJ-0394/06-16, datado de 17/01/2007, de avaliação da CENFPAR S/A para fins de incorporação pela CENF, sem relevância, portanto, para a presente discussão.

Conclui-se, portanto, que a impugnante não logrou comprovar que o ágio pago pela aquisição da CENF teve como fundamentação a expectativa de rentabilidade futura, motivo pelo qual reputa-se correta a glosa da amortização deste”.

Para melhor analisar a questão da inovação, é necessária a transcrição dos parágrafos do acórdão transcrito acima, presente na e-fl. 374 dos autos, in verbis:

“Analizando os documentos apresentados em conjunto com a impugnação, identificamos, às fls. 316 a 319, o documento intitulado "Avaliação Econômico-Financeira da Companhia de Eletricidade de Nova Friburgo (CENF)", laudo este já apresentado no curso da fiscalização e presente às fls. 180 a 183 dos autos.

Considerando-se ser este o laudo a que se refere a impugnante no item 37 da impugnação, verifica-se que ele não apresenta qualquer identificação do agente que o elaborou, não está assinado, não contém data e não apresenta conclusões acerca das análises efetuadas e dos propósitos que justificassem sua elaboração.

Desta forma, por não apresentar requisitos mínimos que lhe confirmem autenticidade, o documento não pode ser aceito para os fins propostos pela impugnante, ou seja, comprovar que o ágio gerado na aquisição das ações da CENF pela CFLCL teve como fundamento a expectativa de rentabilidade futura”.

Com os dois trechos transcritos, fica clara a inovação da DRJ, notando-se que, enquanto a autoridade fiscal glosou “o ágio por falta de elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura)”, referindo-se à ausência de laudo relativo ao evento de incorporação havido em 2007. A DRJ manteve o lançamento fundamentando que o laudo “não apresenta requisitos mínimos que lhe confirmem autenticidade, o documento não pode ser aceito para os fins propostos pela impugnante, ou seja, comprovar que o ágio gerado na aquisição das ações da CENF pela CFLCL teve como fundamento a expectativa de

rentabilidade futura”, entretanto, referindo-se, diferentemente do auto de infração, ao evento de aquisição de ações havido em 1997.

Ou seja, o lançamento referiu-se a um evento societário, que a decisão da DRJ considerou irrelevante, enquanto a decisão da DRJ manteve o lançamento por outro.

Assim, cabe pontuar que às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

É sabida a impossibilidade de que os critérios utilizados no lançamento sejam alterados pelas autoridades julgadoras, uma vez que tal conduta atentaria contra a segurança jurídica e violaria o direito ao contraditório e à ampla defesa assegurado aos contribuintes, pois no momento da constituição do crédito tributário, são fixados, pela autoridade responsável pelo lançamento, as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo é praticado.

É em relação a tais fundamentos que o autuado vai construir a sua defesa, a qual será submetida às instâncias do contencioso administrativo, portanto, torna-se inadmissível que, no momento do julgamento, seja introduzido novo fundamento jurídico, totalmente alheio aos autos e ignorado, até então, pelo recorrente, que não teve a oportunidade de a ele se contrapor.

A inovação operada no acórdão recorrido conduz à constatação da ocorrência da nulidade de que trata o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, senão vejamos:

“Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Neste diapasão, o entendimento jurisprudencial do CARF, senão vejamos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2011

RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DEFESA. VÍCIO PROCESSUAL. SUPRIMENTO.

A apresentação espontânea do Recurso Voluntário pelos responsáveis solidários, não intimados do Acórdão de primeira instância, com demonstração de pleno conhecimento do teor daquela decisão, ausência de invocação de prejuízo e contendo exaustiva defesa, supre o vício processual.

NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.

Não constatada preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido lavrado por autoridade competente o Auto de Infração, não se cogita de possibilidade capaz de nulificar o lançamento, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13864.720066/2016-77 INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

(Acórdão: 1302-002.267, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Sessão: 13/03/2018)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE É nulo por cerceamento de defesa, o acórdão proferido pelo julgador que extrapola de suas atribuições e inova nas razões de decidir.

(Acórdão 1402-004.580, 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª TO, Sessão: 11/03/2020)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE.

Não compete à autoridade julgadora de primeira instância realizar aprimoramento no lançamento, mudando os fundamentos utilizados, pois a inovação nos critérios do lançamento afronta a segurança jurídica, viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal.

(Acórdão 2102-003.986 – 2ª SEÇÃO, 1ª Câmara, 2ª TO, Sessão: 07/11/2025)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

DESPACHO DECISÓRIO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE. ART. 59, INCISO II do DECRETO Nº 70.235/1972. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA.

Não se afigura possível à Autoridade Julgadora de primeira instância realizar nova apuração de IRPJ diferente do evidenciado em Despacho Decisório pois caracteriza cerceamento de direito de defesa ao inviabilizar seu enfrentamento quando da manifestação de inconformidade.

(Acórdão 1002-003.813, 1ª Seção/2ª TE, Sessão: 18/07/2025)".

Assim, é nulo, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o acórdão de primeira instância no qual a autoridade de 1º grau apresenta como razão de decidir, fundamento não trazido ao processo, diferente do que embasou o lançamento, agregando a motivação fiscal, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte.

Isto posto, deve ser declarada a nulidade do acórdão recorrido.

Da Nulidade do Lançamento- Erro na Motivação

Alegou a Contribuinte que "caso está C. Turma Julgadora entenda pela nulidade do lançamento em decorrência de erro na sua motivação, alegada pela Recorrente em sua impugnação, o que, repita-se, já foi reconhecido pela decisão recorrida, a Recorrente entende que deve ser reconhecida tal nulidade, não sendo declarada a nulidade da decisão recorrida, conforme disposto no parágrafo 39, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72".

Asseverou que a "fiscalização para fundamentar o lançamento, considerou que não houve a comprovação da existência da fundamentação econômica do ágio, porque não analisou corretamente a operação que originou tal ágio".

Pontuou que a "fiscalização acabou por descrever equivocadamente os fatos que levaram à lavratura do auto de infração, em evidente erro na motivação do próprio lançamento, o que afronta o artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/75".

Sustentou que "ao não descrever de forma correta o fato que ensejou a autuação, a fiscalização deixou, também, de especificar corretamente a matéria tributável, de cuja essência se consubstanciaria o motivo do lançamento, em verdadeira afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional".

Defendeu que "diante de vício material insanável decorrente de erro na motivação da autuação apresentada pela fiscalização e consequente indevida apuração da matéria tributável, deve esta C. Turma superar o equívoco da decisão recorrida (...) para declarar a nulidade do lançamento, efetuado em afronta ao artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, e ao artigo 142, do Código Tributário Nacional".

Pois bem.

A autoridade fiscal motivou o lançamento fundamentando que ocorreu a falta do “elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF”.

Deve-se destacar, que a autoridade julgadora de primeira instância constatou o equívoco cometido pela fiscalização, constatando que a Contribuinte apresentou o elemento comprobatório da expectativa de rentabilidade futura do ágio, senão vejamos o teor do acórdão recorrido (e-fls. 373/374):

“O momento de surgimento do ágio, portanto, é a data da aquisição das ações da CENF pela CFLCL, 26/06/1997.

Desta forma, esta deve ser a data de referência para o documento citado nº § 3º do art. 385, que fundamenta o ágio ou deságio previsto nos incisos I e II do § 2º do mesmo artigo.

Inicialmente, verifica-se que, de fato, o Auditor-Fiscal cometeu um equívoco ao apontar a falta de "elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF, foi apresentado pelo contribuinte. (grifo nosso).

Da análise da impugnação, verifica-se, entretanto, que a impugnante identificou corretamente o momento de geração do ágio (data da aquisição das ações da CENF pela CFLCL), bem como que, para fins de amortização deste ágio, ele deveria ter como fundamentação a expectativa de rentabilidade futura e, ainda, que esta fundamentação deveria ser comprovada por demonstração que o contribuinte tinha obrigação de arquivar como comprovante da escrituração (§ 3º do art. 385, RIR/99), conforme o trecho da citada peça, abaixo transcrito:

"22. Portanto, de acordo com tal dispositivo, não resta dúvida de que é nº momento de aquisição do investimento que há o pagamento, o registro e a avaliação econômica do ágio, ou seja, quando se deve comprovar o seu fundamento em expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida."

Assim, não restam dúvidas acerca da motivação equivocada do lançamento. Antes de se adentrar na análise da natureza do vício reconhecido no lançamento tributário, necessário se faz a distinção entre o vício formal e o material.

Entende-se por vício formal aquele relacionado aos requisitos objetivos para a validade do lançamento. Diz respeito a exigências legais pré-estabelecidas para o ato administrativo, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Por outro lado, vício material está diretamente relacionado à própria matéria tributada pela autoridade administrativa. Envolve questões relacionadas à interpretação das normas jurídicas, situação fática apurada pela fiscalização, dados contábeis etc.

Em suma, o vício material diz respeito à própria obrigação tributária enquanto o vício formal refere-se aos requisitos legais exigidos para se aperfeiçoar o lançamento.

Pois bem

Da análise dos fundamentos expostos no lançamento, vislumbra-se tratar-se de vício material. Isso porque, a autoridade fiscal se equivocou a descrever o fato que ensejou a autuação, qual seja que a Contribuinte não apresentou nos autos o “elemento comprobatório da previsão dos resultados nos exercícios futuros (expectativa de rentabilidade futura), decorrente da aquisição das ações da CENFPAR pela CENF”.

Trata-se, portanto, de vício que não admite saneamento, pois não decorre de simples irregularidade instrumental da autuação, mas da inexistência do próprio suporte fático necessário à constituição da obrigação tributária.

Neste diapasão o entendimento jurisprudencial do CARF, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada(declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco”.

(Acórdão 1401-002.396, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão: 12/04/2018)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. CARÊNCIA/INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

A ausência da descrição completa dos motivos que levaram a autoridade fiscal a efetuar o lançamento constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material. O ato administrativo de lançamento deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício material o auto de infração maculado pela carência/insuficiência da descrição dos fatos e dos fundamentos legais aplicáveis, vícios de motivação que resultam em prejuízo para a correta determinação da matéria tributável, elemento fundamental, intrínseco do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

(Acórdão 1401-004.073, 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª TO, Sessão: 11/12/2019)”.

Isto posto, voto por acolher por reconhecer a nulidade do lançamento por vício material, ficando prejudicado o exame do mérito, eis que o lançamento deve ser anulado.

Dispositivo

Isto posto, voto em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator