



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

Processo nº 11020.721280/2013-02
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-002.433 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria IRPJ: Ágio
Recorrentes RIO GRANDE ENERGIA S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

ÁGIO REGULARMENTE CONSTITUÍDO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. DEDUTIBILIDADE.

É válida a transferência de ágio entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, podendo as quotas de amortização ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, se o ágio tiver sido regularmente constituído em operação realizada entre pessoas jurídicas independentes, lastreadas em expectativa de rentabilidade.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão

patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

**INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO -
ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. INOCORRÊNCIA DE
SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA**

No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO.
INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 8.981/1995.**

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (1) Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e (2) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo, que negavam provimento.

assinado digitalmente
Waldir Veiga Rocha - Presidente.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Processo nº 11020.721280/2013-02
Acórdão n.º **1301-002.433**

S1-C3T1
Fl. 3.998

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

RIO GRANDE ENERGIA S.A., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) - DRJ/POA, que, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação do sujeito passivo para cancelar os valores de R\$ 6.331.164,68, referente ao IRPJ, e R\$ 2.279.219,28, referente a CSLL, mais a multa de ofício e juros de mora correspondentes.

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ e CSLL no valor de R\$196.513.547,83 (fls. 3.208/3.225 e 3.226/3.239), cumulados de juros e multa qualificada, lavrado contra RIO GRANDE ENERGIA S.A. (RGE), em razão da exclusão de ágio decorrente de incorporação reversa de sua controladora, nos anos-calendários de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, nos termos dos arts. 3º da Lei 9.249/95, arts. 247 e 250 do RIR/99 para IRPJ e art. 2º da Lei 7.689/88, e alterações, art. 1º da Lei 9.316/96, art. 57 da Lei 8.981/95, art. 28 da Lei 9.430/96, art. 37 da Lei 10.637/02.

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, (fls. 3.245/3.319), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

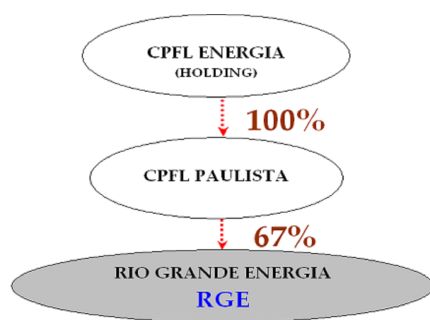
A composição societária inicial do contribuinte era a seguinte:



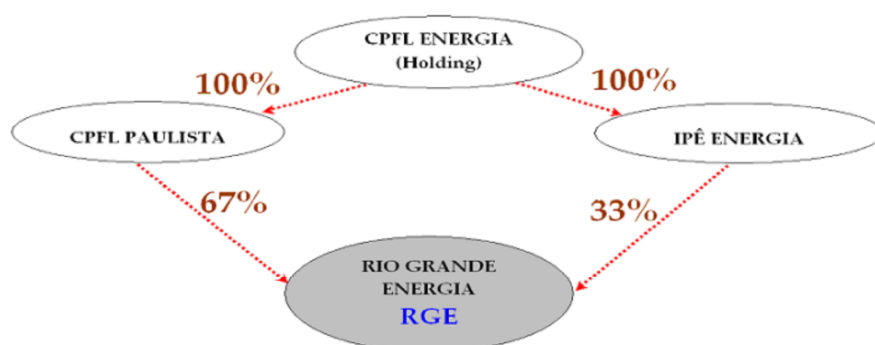
No ano-calendário de 2001 (13/07) a CPFL (Companhia Paulista de Força e Luz) Paulista adquire a participação societária que a Serra da Mesa e a 521 Participações detinham junto à RGE, pagando um ágio de R\$ 755.585.030,22, sob o fundamento da rentabilidade futura. (...)

Até o ano-calendário de 2006 a CPFL Paulista amortizou o valor aproximado de R\$ 268 milhões do ágio pago.

Em agosto de 2002 foi constituída a CPFL Energia Holding, que passou a deter 100% do capital da CPFL Paulista, conforme abaixo:



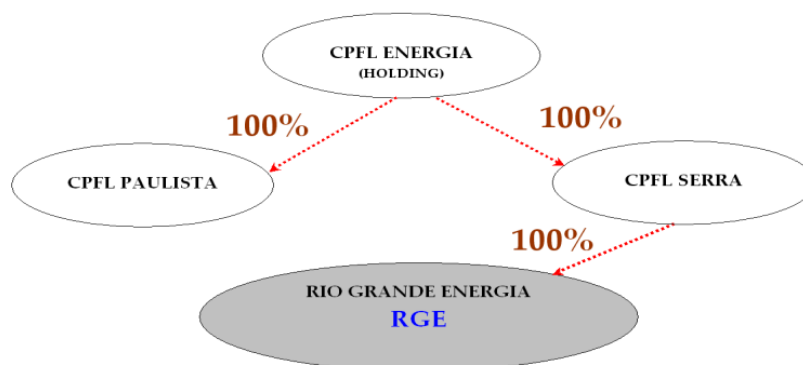
Em maio de 2006 a CPFL Energia adquire a Ipê Energia (esta registrava um ágio anterior de 8 milhões). Por alteração contratual a Ipê Energia passou a se denominar CPFL Serra. A composição societária ficou da seguinte maneira:



Em março de 2007 a CPFL Paulista efetua a transferência do investimento que detinha na RGE para a CPFL Holding, ficando a composição societária da seguinte maneira:



Logo em seguida, a CPFL Holding efetua a capitalização da CPFL Serra mediante a transferência das ações da RGE, ficando a composição societária da seguinte forma:



Passo seguinte foi a incorporação pela RGE de sua controladora, a CPFL Serra, ficando a composição societária da seguinte forma:



Conforme demonstrado acima, no ano-calendário de 2001 a CPFL Paulista adquiriu participação societária que a Serra da Mesa e a 521 Participações detinham junto à RGE, pagando um ágio de 756 milhões. Até o ano-calendário de 2006 a CPFL Paulista havia amortizado contabilmente o montante de R\$ 268 milhões desse ágio, mas adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, neutralizando, com isso, os efeitos tributários para fins de IRPJ. Essa neutralização não foi efetivada para fins de CSLL.

Em maio de 2006 a CPFL Energia adquire a Ipê Energia, alterando a denominação social para CPFL Serra.

Em março de 2007 a CPFL Paulista efetua a transferência do investimento que detinha na RGE para a CPFL Holding. Logo em seguida, a CPFL Holding efetua a capitalização da CPFL Serra mediante a transferência das ações da RGE. Com essa operação, a CPFL Serra passa a deter 100% das ações da RGE. Passo seguinte, a RGE incorpora a sua controladora, a CPFL Serra, passando a realizar o ágio de R\$ 756 milhões pagos pela CPFL Paulista quando da aquisição da participação societária que Serra da Mesa e a 521 Participações detinham junto à RGE.

O LALUR (fls. 1281/1282) registra o crédito do referido ágio segregando os valores R\$ 268 milhões (R\$ 278.660.248,45), que havia sido adicionado ao lucro líquido pela CPFL Paulista, e de R\$ 488 milhões (R\$ 478.070.108,25).

Entre os anos-calendário de 2007 e 2011, o contribuinte excluiu do Lucro Líquido e da base de cálculo da CSLL a título de ágio em incorporação CPFL Serra os seguintes valores:

Ano	Exclusão no LALUR a Título de Outras Exclusões	
	IRPJ	CSLL
2007	17.337.595,83	11.661.688,53
2008	50.083.139,40	33.687.137,40
2009	50.697.118,32	34.100.114,52

2010	53.854.724,28	36.223.997,04
2011	56.222.928,74	37.816.909,33
TOTAL	228.195.506,57	153.489.846,82

O autuante entende que essas exclusões foram efetuadas indevidamente, porque a capitalização da CPFL Serra pela CPFL Holding, mediante a transferência das ações da RGE e a incorporação reversa da CPFL Serra pela RGE, teria se dado, não por questões negociais, mas como um ato pensado para proporcionar a dedução do montante de R\$ 488 milhões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma prevista no art. 386, inc. III, do RIR/99, e não para atender a Lei nº 10.848, de 2004, que introduziu o § 5º, inc. IV e V, no art. 4º da Lei nº 9.074, de 1995, e impôs a necessidade de segregação societária do Grupo CPFL e a participação de forma direta da CPFL Energia no capital da RGE, pois proibiu que as concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica, atuantes no Sistema Interligado Nacional, participassem em outras sociedades de forma direta ou indireta e a desenvolver atividades estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização.

Esse processo iniciou durante o ano de 2004, por força da Lei nº 10.848, quando, depois de uma série de tratativas com a ANEEL, o Grupo CPFL enviou para aquela agência proposta de Modelagem para Segregação de Participações Acionárias, apresentando detalhes de como seriam implementadas as novas imposições legais (ver Ofício 30/R – fls. 255/285). A configuração societária final ficaria na forma demonstrada a seguir (ver Nota Técnica ANEEL 306 – fls. 295/298):

Por solicitação do Grupo CPFL, que alegou representativos impactos tributários, a ANEEL prorrogou até 14 de março de 2007 o prazo para a execução do programa de segregação das participações societárias (ver Nota Técnica ANEEL 306 – item 9 – fls. 295/298 – Resolução Autorizativa 305 – fls. 314/315).

Em dezembro de 2006, o Grupo CPFL encaminhou à ANEEL, sem nexo algum no contexto das informações enviadas como modelagem da segregação societária, novo pedido de anuência para implementação das duas novas operações: (i) capitalização da CPFL Serra com o investimento e o ágio detido junto à RGE (67%), e (ii) em seguida, a incorporação reversa da CPFL Serra pela RGE. Tais operações não haviam sido cogitadas na modelagem anuída inicialmente pela ANEEL.

Em 2007, por meio de nota técnica, a ANEEL anuiu com as novas propostas, justificando que ao final das operações os efeitos seriam idênticos ao plano original de descruzamento societário.

Então foram implementadas as operações de (i) transferência do investimento da CPFL Paulista para a CPFL Energia; (ii) a transferência do investimento que CPFL Energia detinha junto à RGE para a CPFL Serra e, (iii) incorporação da CPFL Serra pela RGE.

Em razão desses fatos, o autuante concluiu que a capitalização da CPFL Serra, mesmo sendo lícita sob o aspecto formal, sob a intencionalidade do negócio jurídico praticado foi acéfala, sem substância. Visou de forma exclusiva atender o disposto no inc. III do art. 386 do RIR/99 e não, de fato, a participação nas atividades da RGE por meio da CPFL Serra. No momento da capitalização, inexistiam vontade e ânimo efetivo do Grupo CPFL em exercer atividade econômica de participação societária por meio de tal empresa. A intenção sempre foi manter o investimento direto da CPFL Energia na RGE, conforme as imposições legais trazidas pela Lei nº 10.848, de 2004, e detalhado no plano originalmente enviado à ANEEL em 2004. Mesmo antes das operações serem anuídas pela ANEEL, já havia expressa manifestação da incorporação reversa implementada (ver Ofício 47/R – fls. 404/464), a qual levou o ágio de R\$ 488 milhões para dentro da RGE e foi a última parte do planejamento tributário. Inexistiria atendimento ao inc. III do art. 386 do RIR/99 se o investimento na RGE permanecesse mantido de forma direta pela CPFL Energia, conforme planejado deste o início do processo de descruzamento e desverticalização societária. A invocação da capitalização no cenário apresentado foi um mero artifício para aproveitamento do referido ágio.

A regra geral do art. 391 do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inc III), é a indedutibilidade das parcelas do ágio fundamentado na rentabilidade futura, amortizadas contabilmente na apuração do lucro real, salvo por ocasião da alienação ou liquidação da participação, quando seria acrescido ao valor contábil do investimento para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

O art. 386, inc. III, do RIR/99, prevê uma exceção à regra geral, e como tal, deve ser interpretado de forma literal, uma vez que, em se cumprindo sua condição a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio, em virtude de incorporação, fusão ou cisão – é permitida a amortização fiscal do ágio fundamentado na rentabilidade futura nos balanços que se seguirem ao evento, à razão de um sessenta avos ao mês, no máximo.

O evento condicionante trazido pela norma não é em si a incorporação, fusão ou cisão, mas sim a absorção do patrimônio em razão desses eventos. Ou seja, a norma condiciona a amortização fiscal do ágio (em momento anterior a regra geral do art. 426 do RIR/99 que prevê que o mesmo possa integrar o custo do investimento quando da alienação deste) à impossibilidade de uma alienação futura do investimento que o gerou, uma vez que este desaparece diante do evento de incorporação, fusão ou cisão.

Ou seja, exemplificando, se A adquire participação societária em B com ágio fundamentado em rentabilidade futura, este ágio poderá ser fiscalmente amortizado quando da incorporação/cisão/fusão entre A e B ou vice versa.

Assim, quando a investidora (que detém participação societária na investida, adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade futura) absorver o patrimônio da investida numa operação de incorporação, por exemplo, o investimento deixa de existir e é substituído pelo acervo líquido da investida/incorporada, a valor contábil. Ou seja, a investidora/incorporadora leva para dentro dela a causa da rentabilidade futura, fazendo jus ao direito legal de amortizar o ágio para fins de apuração do lucro real, uma vez que não mais

poderá alienar este investimento futuramente, aproveitando fiscalmente o ágio pago na aquisição deste como custo, conforme a regra geral do art. 426 do RIR/99 prevê.

Da mesma forma, no caso de uma incorporação reversa, quando a investida absorver o patrimônio da investidora (que detém participação societária na investida, adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade futura), o investimento que esta detinha naquela desaparece, e a investida (incorporadora) passa a carregar o ágio de sua própria rentabilidade futura, fazendo jus ao direito legal de o amortizar para fins de apuração do lucro real. Neste caso também desaparece a possibilidade de utilização fiscal do ágio como custo na alienação futura do investimento (art. 426 do RIR/99).

O autuante aplicou a multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430, de 1996, duplicada na forma prevista no § 1º do referido artigo, sob o fundamento de que o Grupo CPFL implementou um aumento de capital sem intenção alguma de manter o investimento na RGE por meio da CPFL Serra, tanto que, no final do processo de incorporação tudo permaneceu exatamente como previsto no plano original de modelagem societária.

O autuante afirma que a operação de capitalização da CPFL Energia na CPFL Serra foi simulada, não houve uma razão econômica para a capitalização da CPFL Serra, mas apenas razões de cunho tributário, que visaram a possibilidade de dedução do ágio, que inexistiria se tal operação não fosse implementada.

Para o autuante, o caso tratado nos autos é sonegação e fraude decorrentes da simulação, pois através de um ato meramente formal e sem substância material, houve a modificação da situação da obrigação tributária, a qual, antes, era de indedutibilidade do ágio de R\$ 756 milhões, e, depois, passou para a dedutibilidade do saldo de tal ágio (R\$ 488 milhões). O elemento “dolo”, que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude, está presente nessas operações, que demonstram que o contribuinte tinha vontade e a consciência de estar reduzindo, evitando, ou diferindo imposto que sabia devido.

A Nota Técnica ANEEL 101/2007 (fls. 575/582) faz um histórico dos fatos e um estudo aprofundado de todas as reestruturações intentadas, os investimentos e ágios envolvidos.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação de fls. 3.322/3.431, que alega em síntese:

- decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento, já que o ágio surgiu em 2001, tendo sido transferido à CPFL Serra em 2007, tendo assim ocorrido o prazo decadencial de 5 anos até a ciência da autuação que ocorreu em 2013.
- erros no lançamento referentes aos valores que teriam sido amortizados, bem como a desconsideração de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL.
- interpretação equivocada do autuante, no tocante ao art. 386 do RIR/99, quanto à conclusão ao considerar que apenas o adquirente original poderia usufruir da amortização do ágio.

-
- Jurisprudência consolidada do CARF.
 - Inexistência de "empresa veículo" da CPFL Serra.
 - Operação realizada com total substrato econômico e dentro dos ditames legais.
 - Falta de previsão legal para adição da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL.
 - Inocorrência da simulação.
 - Existência de norma da ANEEL que a impediu de realizar outras operações societárias, que não aquela que foi feita.
 - Inaplicabilidade da multa qualificada
 - Decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário quanto ao ano-calendário de 2007.
 - Inaplicabilidade dos Juros sobre a multa de ofício.

Após diligência realizada para confirmar valores indevidamente adicionados, em relatório de Diligência Fiscal, fls. 3671/3679, manteve alguns valores e excluiu R\$23.172.621,34 (ágio de R\$88 milhões) e R\$2.152.037,37 (ágio de R\$8 milhões).

Em julgamento realizado em 18 de dezembro de 2013, a 1ª Turma da DRJ/POA, considerou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 10-48.250, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

IRPJ/CSLL DECADÊNCIA. ABRANGÊNCIA

O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente ao fato gerador objeto do lançamento tributário. O fisco tem o direito examinar a legalidade de todos os elementos que compõem a base de cálculo do período, independentemente do tempo transcorrido entre a data de formação desses elementos e a data do seu aproveitamento. Na ocorrência de simulação o prazo para a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPJ/CSLL NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

As irregularidades, as incorreções e as omissões não relacionadas à competência do autuante, forma, objeto, finalidade e motivação, não importam em nulidade do auto de infração e devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

IRPJ/CSLL ERRO NA APURAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL

Cancela-se a parcela do lançamento decorrente de erro na apuração da base tributável.

IRPJ/CSLL AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. SIMULAÇÃO

A prática de atos simulados e o abuso de direito para obtenção de vantagem tributária ofendem os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária e devem ser desconsiderados para fins tributários.

IRPJ/CSLL MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO

É cabível o agravamento da multa de ofício quando os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem identificar o intuito doloso do contribuinte de reduzir ou evitar o pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

IRPJ/CSLL DILIGÊNCIA. MUDANÇA CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

Não caracteriza inovação dos critérios jurídicos do lançamento quando na diligência apenas são esclarecidas questões dúbias surgidas em razão da impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (fls. 3.796/3.952), onde pugna pela improcedência dos lançamentos, cancelando-se os valores de IRPJ e CSLL.

(I) Preliminares

(I.1) Erros cometidos pela fiscalização - Impossibilidade de inovação;

(I.2) Preclusão/Decadência da possibilidade do Fisco questionar a origem do ágio;

(I.3) Da Nulidade da Decisão Recorrida - ausência de apreciação de todos os argumentos de defesa - Cerceamento de defesa;

(II) Do Direito

(II.1) Legitimidade da aquisição da Rio Grande Energia pelo Grupo CPFL e posterior aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio;

(II.2) Propósito Negocial;

(II.3) Inexistência de previsão legal para adição das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL;

(II.4) Da ausência de simulação

qualificada (II.5) Da inexistência de sonegação e fraude para aplicação da multa

(II.6) Decadência do IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário de 2007.

(II.7) Ilegalidade da cobrança de Juros sobre a multa;

A PGFN apresentou suas contrarrazões às fls. 3.958/3.992, alegando em síntese acerca da:

(I) Pela validade da decisão proferida e ausência das nulidades alegadas;

(II) Inocorrência da decadência na formação do ágio;

lançamento; (III) Da ausência de propósito negocial. Fato simulado . Hígidez do

modalidade simulação; (IV) Da legalidade da multa qualificada. Configuração da fraude, na

(V) Da legalidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Em 26/01/2017, recebi os presentes autos, por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/POA foi intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e de CSLL em 08/01/2014 (ciência abertura do documento à fl. 3.793), e apresentou em 03/02/2014, recurso voluntário, juntados às fls. 3.796/3.952, tempestivamente, portanto dele conheço.

Contra essa decisão também foi interposto recurso de ofício, o qual passo a analisar.

RECURSO DE OFÍCIO

No que tange à admissibilidade do recurso de ofício, ressalto o determinado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em referência, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência.

Dessa forma, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

Conforme decisão recorrida, em razão de diligência realizada para se contrapor os valores glosados pela Fiscalização e os valores apresentados pelo contribuinte, já que os valores inicialmente apresentados não permitiam a identificação individualizada dos valores deduzidos à título de amortização do ágio.

O contribuinte apresentou o quadro abaixo, alegando que o único ágio contestado na autuação foi aquele decorrente da transferência à CPFL Serra em razão da integralização do capital de R\$488 milhões, ao passo que na autuação da glosa foram também incluídos os valores não contestados pelo autuante, correspondentes ao ágio registrado na Ipê Energia antes de sua aquisição pelo Grupo CPFL (R\$8 milhões) e o ágio registrado no momento da aquisição de 33% da participação na RGE pela Ipê Energia (R\$88 milhões).

Período	Amortização - Ágio R\$ 488 mm Valor questionado no TVF	Amortização - Ágio R\$ 88 mm Não foi objeto de glosa no AIIM	Amortização - Ágio R\$ 8 mm Não foi objeto de glosa no AIIM	Ágio Amortizado nas etapas anteriores a incorporação da CPFL Serra pela RGE - Efeito Base IRPJ Não foi objeto de glosa no AIIM	Base Tributável do AIIM IRPJ	Base Tributável do AIIM CSLL
Ano 2007 (set a dez)	9.737.598,51	1.760.584,81	163.505,21	5.675.907,31	17.337.595,83	11.661.688,53
Ano 2008	28.129.015,59	5.085.804,02	472.317,75	16.396.002,05	50.083.139,40	33.687.137,35
Ano 2009	28.473.854,66	5.148.151,88	478.107,98	16.597.003,82	50.697.118,34	34.100.114,52
Ano 2010	30.247.312,74	5.468.798,01	507.886,33	17.630.727,24	53.854.724,33	36.223.997,09
Ano 2011	31.577.406,29	5.709.282,62	530.220,10	18.406.019,81	56.222.928,82	37.816.909,01
Totais	128.165.187,80	23.172.621,34	2.152.037,37	74.705.660,23	228.195.506,73	153.489.846,50

Por fim, a diligência requerida pelo órgão *a quo* saneou o lançamento reduzindo o valor tributável, cancelando-se os montantes de R\$6.331.164,68 de IRPJ e de R\$ 2.279.219,28 de CSLL, em razão da desconsideração da amortização do ágio de R\$88 milhões e de R\$8 milhões.

Dessa forma, considerando que a alegação do contribuinte foi procedente, e o julgador da decisão *a quo* elaborou um novo demonstrativo de cálculo, baseando-se no quadro acima confirmado em diligência realizada com esta finalidade, comprovado que houve, de fato, erro no montante do ágio, entendo que a decisão *a quo* deve ser mantida.

Dessa forma, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINARES

1 - Das nulidades apontadas - Erros cometidos pela fiscalização/Inovação da Turma Julgadora nos fundamentos da decisão/Cerceamento de defesa

Preliminarmente, alega a recorrente a existência de erros no que tange aos valores de ágio que levaram à glosa de IRPJ e CSLL, que levariam à nulidade do lançamento, bem como a ocorrência de inovação da Turma Julgadora, ensejando também a nulidade do lançamento.

No caso em tela, não vejo qualquer um dos requisitos que dariam ensejo a declaração de nulidade do auto de infração ou da decisão recorrida. Ademais, este contém, dentre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicaria na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

Nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ademais, o contribuinte conheceu plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Por fim, a diligência requerida pelo órgão *a quo* saneou o lançamento reduzindo o valor tributável, cancelando-se os montantes de R\$6.331.164,68 de IRPJ e de R\$ 2.279.219,28 de CSLL, não havendo que se falar em inovação nos critérios jurídicos do lançamento.

Assim, deixo de conhecer desta preliminar argüida.

2 - Da decadência - origem do ágio

Também em sede de preliminar, a Recorrente pugna pela impossibilidade do Fisco efetuar lançamentos sobre fatos pretéritos, já consumados em razão do decurso do prazo decadencial, uma vez que o ágio, como elemento contábil e societário, surgiu em 13 de junho de 2001 com a aquisição de 67% da RGE pela CPFL Paulista, tendo sido posteriormente transferido à CPFL Serra em 14/03/2007. No seu entender, numa fiscalização levada a efeito em 2013, a Autoridade Fiscal não poderia questionar os atos societários que deram origem ao ágio, na medida em que esse direito já teria decaído.

Quando da análise da decadência envolvendo fatos pretéritos com repercussão futura, devemos observar o fato que está repercutindo, a fim de avaliar se o lançamento que está sendo efetuado implica alteração de resultado fiscal alcançado pela decadência.

No presente caso, o fato pretérito que está repercutindo no lançamento não é o resultado fiscal de período anterior, mas reorganização societária que a fiscalização imputou artificiosa e simulada, para produzir uma despesa dedutível. E o que está sendo objeto de lançamento não são os atos societários, eis que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por seus agentes, não valida ou invalida atos societários, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige os tributos porventura deles decorrentes.

Segue trecho do recente Acórdão nº 9101.002.387, proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, publicado em 14/09/2106:

Ocorre que o prazo de decadência em questão apenas começa a fluir a partir do momento em que o contribuinte realiza a amortização do ágio, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do fisco: a partir da dedução das despesas de ágio da base de cálculo do tributo, caso o fisco discorde, deverá lavrar AIIM para a glosa correspondente, o que não seria possível antes da efetiva amortização ter sido levada a termo pelo contribuinte.

Dessa forma, tendo em conta que o ágio apurado em 2001 só foi amortizado em 2007 e seguintes, quando fez valer-se de sua condição de direito creditório, alterando a base de cálculo dos tributos e, assim, sendo passível de glosa pelo Fisco, entendo adequada a formalização da exigência em tela. Por conseguinte, REJEITO a preliminar de decadência arguida.

Assim, meu voto é no sentido de rejeitar também esta preliminar suscitada.

MÉRITO

Trata-se o presente de lançamento em razão da exclusão indevida de valores que reduziram as bases de cálculo de IRPJ e CSLL nos anos calendários de 2007 a 2011, à título de despesas de amortização do ágio a ela transferido, por sucessão, quando da incorporação da CPFL Serra (antiga Ipê Energia), sua controladora.

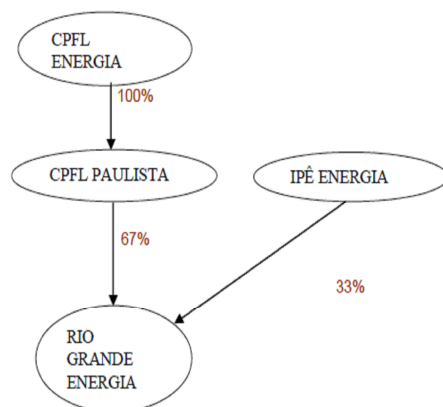
Conforme se verifica dos autos, e da decisão *a quo*, reitere-se que **não é caso de ágio gerado artificialmente**, mas de ágio decorrente da aquisição pela CPFL Paulista da participação societária que a "Serra da Mesa" e a "521 Participações" detinham junto à RGE, correspondente a 67% das ações, em junho de 2001, em que foi pago um ágio de R\$756 milhões, **operação com propósito negocial visível e envolvendo pessoas jurídicas independentes, com dispêndio de recursos e com previsão de ganho com base na rentabilidade futura.**

Até o ano-calendário de 2006, a CPFL Paulista amortizou R\$268 milhões, e adicionou esse valor ao lucro líquido, tornando-o neutro para fins fiscais para IRPJ e não para a CSLL.

Ressalta, ainda, a DRJ que esta operação societária ocorreu no período de privatizações, e efetuado nos termos do Programa Nacional de Desestatização.

O cerne da questão encontra-se nas ocorrências posteriores, quando em agosto de 2002, foi constituída a CPFL Energia Holding, que passou a ser a controladora de diversas empresas do grupo e detendo 100% do capital da CPFL Paulista. Isso em razão da necessidade de se obter uma gestão mais eficiente, já que se visava a abertura de seu capital que ocorreu, efetivamente em 2004, nas bolsas de valores de São Paulo e Nova York.

A estrutura societária da RGE ficou da seguinte forma:



E então adveio a Lei 10.848/04, dentro do "**Plano de Desverticalização**", que proibiu as concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica, atuantes no Sistema Interligado Nacional, participassem em outras sociedades de forma direta ou indireta e que desenvolvessem atividades estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, pretendendo-se separar as participações em empreendimentos de geração, transmissão e comercialização de energia, assim como segregar participações acionárias em outras empresas e em atividades alheias à concessão do serviço de distribuição, nos seguintes termos:

Art. 4º As concessões, permissões e autorizações de exploração de serviços e instalações de energia elétrica e de aproveitamento energético dos cursos de água serão contratadas, prorrogadas ou outorgadas nos termos desta e da Lei nº 8.987, e das demais.

...

§ 5º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão desenvolver atividades:

I - de geração de energia elétrica;

II - de transmissão de energia elétrica;

III - de venda de energia a consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 desta Lei, exceto às unidades consumidoras localizadas na área de concessão ou permissão da empresa distribuidora, sob as mesmas condições reguladas aplicáveis aos demais consumidores não abrangidos por aqueles artigos, inclusive tarifas e prazos;

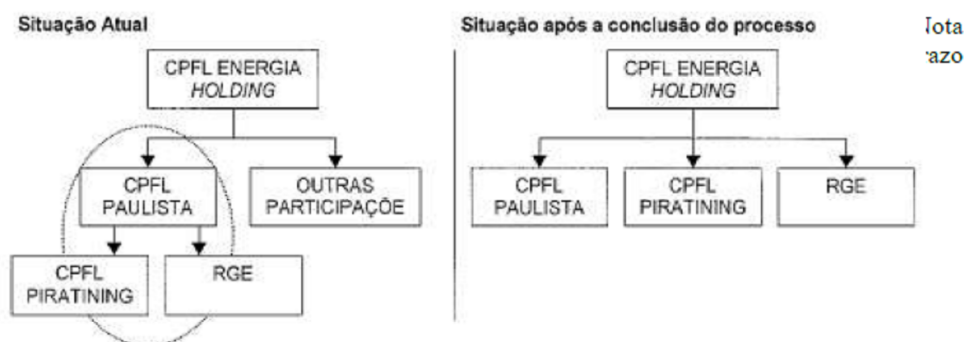
IV - de participação em outras sociedades de forma direta ou indireta, ressalvado o disposto no art. 31, inciso VIII, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nos respectivos contratos de concessão; ou

V - estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, exceto nos casos previstos em lei e nos respectivos contratos de concessão.

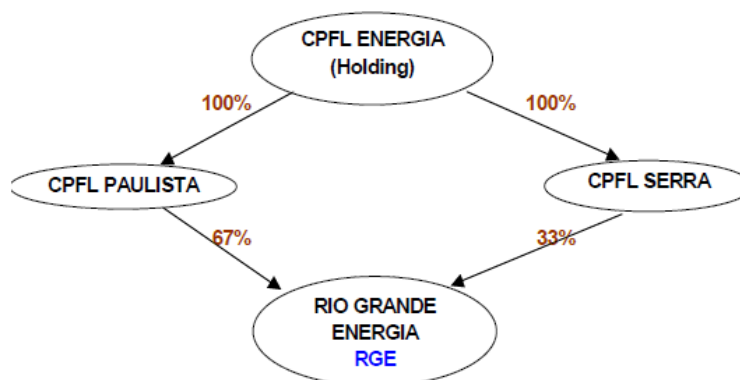
Importa, ressaltar, ainda, que dentro do mencionado plano, havia a obrigação de apresentar um cronograma à ANEEL, de "segregação de atividades" para a implementação e cumprimento da norma, inclusive, dentre os tópicos, avaliando-se os impactos tributários e fiscais, bem como requerimento solicitando a anuência da ANEEL.

Dessa forma, surgindo a necessidade de segregação societária do Grupo CPFL, pois a CPFL Paulista não poderia mais participar de forma direta no capital social da RGE.

Em 01/08/2005, o Grupo CPFL, por meio do Ofício 30/R (fls.255/285), apresentou à ANEEL pedido de anuência à segregação de participações acionárias detidas pela CPFL Paulista na RGE, que passaria a ser detido pela CPFL Energia e que resultaria na seguinte estruturação societária:



Em junho de 2006, a CPFL Energia adquiriu a participação remanescente de 33% da RGE, a Ipê Energia, passando a denominar-se CPFL Serra, com ágio de R\$88 milhões (este é o ágio que não faz parte desta autuação e que foi cancelado na DRJ):



Neste ponto, aduz a decisão recorrida e o autuante que:

Além da formatação inicial de segregação da participação acionária detida pela CPFL Paulista na RGE, proposta pelo Grupo CPFL, surge também a necessidade da segregação da

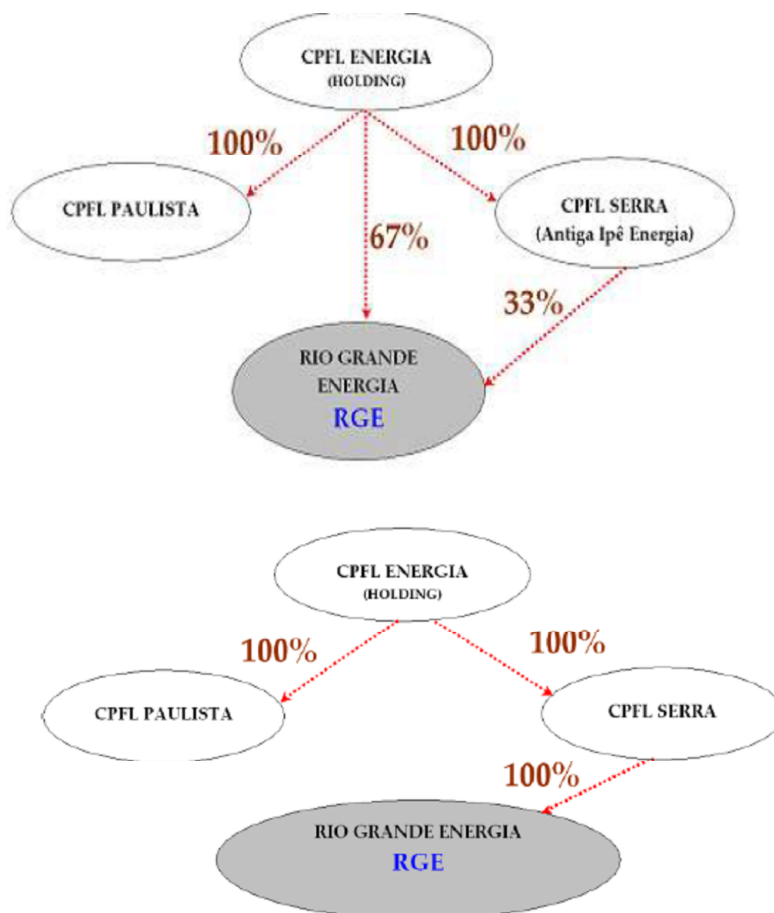
participação acionária detida pela CPFL Serra na RGE, de forma que, ao final, a participação societária do Grupo CPFL na RGE ficasse integralmente na CPFL Energia.

A forma mais simples e direta de se efetuar essa segregação de participação acionária seria (i) a transferência da participação acionária detida pela CPFL Paulista na RGE para a CPFL Energia, na forma proposta inicialmente e como efetivamente foi feita, e (ii) a transferência da participação acionária detida pela CPFL Serra na RGE para a CPFL Energia, ou a incorporação da CPFL Serra pela CPFL Energia ou pela RGE.

Entretanto, nessas hipóteses, o ágio permaneceria na CPFL Energia, sem possibilidade de dedução, em face da legislação tributária.

Então, para oportunizar a dedução do ágio na forma disposta no art. 386, inc. III, do RIR/99, que autoriza a amortização pela pessoa jurídica que absorvesse o patrimônio de outra pessoa jurídica na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado na rentabilidade futura da sociedade coligada ou controlada, ou em razão da incorporação reversa, o Grupo CPFL buscou uma outra fórmula que permitisse atender ao disposto nesse dispositivo.

E essa nova formulação consistiu em (i) retirada do controle direto da CPFL Paulista, por meio de redução de capital correspondente as ações da RGE, passando-o para a CPFL Energia (operação não contestada); (ii) capitalização da CPFL Serra com o investimento e ágio recebido da CPFL Paulista (operação contestada) e (iii) incorporação reversa da CPFL Serra pela RGE. Figuras 1 a 3 abaixo:



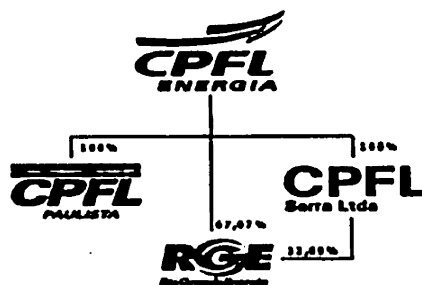


O autuante entendeu que a capitalização da CPFL Serra, na forma em que foi feita, foi um planejamento tributário abusivo, que visou apenas a amortização do ágio, que de outra forma não seria passível de amortização. Observem-se suas conclusões:

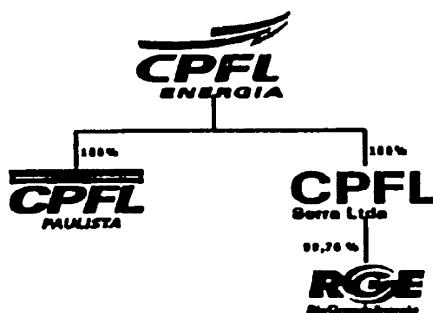
A operação de capitalização na CPFL Serra, mesmo sendo lícita sob o aspecto formal, sob o aspecto da intencionalidade do negócio jurídico praticado foi acéfala, sem substância. Visou outros fins que não, de fato, a participação nas atividades da RGE por meio da CPFL Serra. No momento da capitalização, inexistiram vontade e ânimo efetivo do Grupo CPFL em exercer atividade econômica de participação societária por meio de tal empresa. A intenção sempre foi manter o investimento direto da CPFL Energia na RGE, conforme as imposições legais trazidas pela Lei 10.848 e todo o plano enviado à ANEEL ainda em 2004. Mesmo antes das operações serem anuídas pela ANEEL, já havia expressa manifestação da incorporação reversa implementada, a qual levou o ágio de R\$ 488 milhões para dentro da RGE e foi a última parte do planejamento tributário. Inexistiria atendimento ao inciso III do artigo 386 se o investimento na RGE permanecesse mantido de forma direta pela CPFL Energia, conforme planejado deste o início do processo de descruzamento e desverticalização societária. A invocação da capitalização no cenário apresentado foi um mero artifício para aproveitamento do referido ágio.

Em março de 2007, a ANEEL aprova o processo de reestruturação do Grupo CPFL, implementando-se assim, a desverticalização, contemplando as operações societárias que agora são objeto de contestação por parte do Fisco.

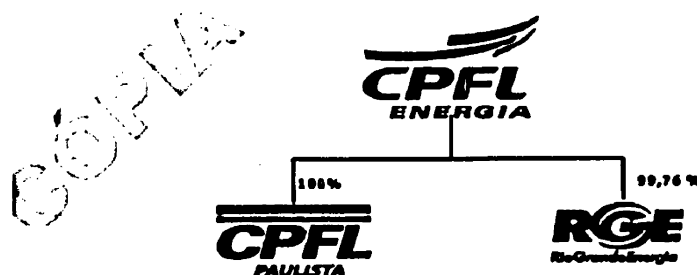
(i) Retirada da RGE do controle direto da CPFL Paulista por meio de redução de capital na CPFL Paulista, que passou a ser detida pela CPFL Energia:



(ii) CPFL Energia aporta capital na CPFL Serra com o investimento e ágio recebido da CPFL Paulista, decorrente da redução de capital, objetivando o agrupamento das participações societárias da RGE em uma única sociedade:



(iii) RGE incorpora CPFL Serra, que passa a ser controlada diretamente pela CPFL Energia, detendo 99,76% do capital da RGE:



A Fiscalização e a Turma Julgadora no acórdão recorrido entenderam que a capitalização do investimento com ágio na CPFL Serra (antiga Ipê Energia) e sua posterior incorporação pela Recorrente visou "(...) de forma exclusiva, atendimento ao inciso III do artigo 386 do RIR. Tal reestruturação não teve em sua essência motivação econômica e comercial" (fls. 16 do TVF)

Portanto, aqui, importante ressaltar e pontuar que a fiscalização entende como válida a origem do ágio, bem como seu valor. Isso não é de nenhuma forma aqui atacado.

O ponto crucial está na transferência do ágio da aquisição da RGE remanescente que se encontrava na CPFL Energia para a CPFL Serra e consequente incorporação reversa desta pela RGE.

Bem como da invocação da Ipê Energia (CPFL Serra) como empresa-veículo, considerando sua existência apenas e tão-somente para o atendimento do inc. III do art. 386 do RIR/99.

5.1 Consideração Inicial

124. Apresentadas as reestruturações, passa-se a análise específica da capitalização ocorrida na CPFL Serra, bem como, da incorporação reversa desta empresa pela RGE. As demais reestruturações não serão objeto de questionamento. O fisco entende que elas não infringiram dispositivos tributários. Portanto, serão invocadas com intuito de fundamentar o entendimento da fiscalização.
125. Desta forma, a presente análise visará o complemento da elucidação dos fatos, provando que, no que se refere ao ágio nascido na CPFL Paulista, a CPFL Serra foi uma mera EMPRESA VEÍCULO, invocada com intuito exclusivo de aproveitamento do ágio aqui tratado.

O quadro abaixo, de fls. 38 do TVF, bem resume o que é atacado pelo Fisco:

OPERAÇÕES REALIZADAS PELO GRUPO CPFL		
TIPO	QUESTIONAMENTO DO FISCO	MOTIVO
Aquisição de 67% da RGE em 2001.	Não	Apresentaram-se provas suficientes que evidenciaram a completa legalidade das operações.
Aquisição de 33% da RGE em 2006.	Não	
Transferência de 67% da RGE para a holding CPFL Energia em 2007.	Não	
Transferência de 67% da RGE Serra em 2007 (da holding CPFL Energia Para a empresa de participações CPFL).	SIM	Operação visou, DE FORMA EXCLUSIVA, atendimento ao inciso III do artigo 386 do RIR. Para efeitos tributários, foi NULA. Houve, por meio de meras formalizações, planejamento tributário abusivo visando somente aproveitamento fiscal previsto em tal dispositivo. No entendimento do fisco, de fato, tal transferência inexistiu.
Transferência em 2007, por incorporação reversa, de 33% da RGE da CPFL Serra para a própria RGE (incluindo ágio registrado pela antiga Ipê Energia na aquisição da RGE).	Não	Apresentaram-se provas suficientes que evidenciaram a completa legalidade da operação.
Transferência em 2007, por incorporação reversa, de 67% da RGE da CPFL Serra para a própria RGE.	SIM	Para efeitos tributários, a transferência do investimento da CPFL Energia para CPFL Serra foi NULA. Não se questiona a incorporação reversa, somente um dos valores que a compuseram, qual seja: o ágio de R\$ 488 milhões.

127. Conforme se percebe, a única operação questionada pelo fisco é a de CAPITALIZAÇÃO da holding CPFL Energia na CPFL Serra em 2007, ato discricionário implementado pelo Grupo CPFL.
128. Não se questiona, em hipótese alguma, a operação de INCORPORAÇÃO REVERSA. No contexto das informações prestadas, ela foi justificada e fundamentada. Questionam-se, sim, os motivos que levaram o ágio vinculado ao investimento de 67% para dentro da CPFL Serra. Ou seja, uma etapa anterior ao processo de incorporação reversa.
129. Na visão do fisco a transferência do investimento para CPFL Serra não pode gerar efeitos fiscais, conforme restará esboçado e detalhado nos tópicos que seguem.

Nos termos do art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, e art. 386, II do RIR/99, a amortização do ágio é um benefício fiscal, expressamente previsto na legislação, que de início

possuía foco nas privatizações, porém aplicável a qualquer pessoa jurídica que preencha as condições determinadas pela norma. No caso, todo o processo, pelo qual se originou o ágio ocorreu dentro do PND.

Nesse termos, os requisitos necessários para fruição de tal benefício são os seguintes:

- a) efetivo pagamento do valor da compra;
- b) operação realizada entre partes independentes e não relacionadas;
- c) baseado em documento que comprove a rentabilidade futura, no qual se baseou o ágio.

Lembre-se que tais requisitos não estão previstos em lei, mas baseados em jurisprudência, e assim, demais elementos podem ou não comprovar a existência ou não do benefício legal.

E conforme já dito, esses requisitos foram totalmente preenchidos e nem são aqui discutidos.

Assim, passemos à análise daquilo que é crucial:

Da Transferência do Investimento - Uso de Empresa Veículo

O que a ora Recorrente adquiriu, de fato, foi um investimento com ágio e não a simples transferência de ágio. E tal fato, nos termos da lei, art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, passa a ter a dedutibilidade das amortizações.

Ora, se os investimentos foram transferidos para a Recorrente, assim como os ágios respectivos, verifica-se a confusão patrimonial dos patrimônios das investidas pela investidora, passando o ágio a ser dedutível para fins fiscais.

Importante trazer aqui o contexto que os fatos aqui tratados ocorreram, conforme trazido pelo Recorrente, quais sejam, o Processo de Desverticalização determinado pela ANEEL, e não o da simples e única pretensão de economia tributária.

Reforce-se aqui, que tais passos societários, foram previamente analisados e não questionados pela Agência Reguladora, à qual a recorrente está submetida.

Nas palavras do autuante, caso o contribuinte tivesse se valido de outras formas de reestruturação não teria alcançado o mesmo resultado, ao que rebate a recorrente e reconhece a turma julgadora.

O impugnante afirma que autuante reconhece que a CPFL Energia poderia incorporar a RGE ou vice-versa, hipóteses em que o ágio seria passível de dedução (fls. 58 do TVF). Efetivamente, o autuante faz essa afirmação. Ela é verdadeira. A CPFL Energia não procedeu dessa forma porque, nesse caso, não atenderia as disposições da Lei nº 10.848, de 2004, pois ocorreria justamente o fato que norma buscou evitar, ou seja, a impossibilidade de uma distribuidora de energia elétrica (no caso a RGE) deter participação em outras sociedades de forma direta ou indireta (art. 4º, § 5º, IV, da referida Lei).

Da mesma forma, como menciona o Recorrente, não fosse pela norma da ANEEL, seria possível que até hoje a RGE estivesse sob o controle da CPFL Paulista. E que nesse sentido, a compra da CPFL Serra, que detinha 33% da Recorrente, e a sua capitalização com o investimento de 67% detido pela CPFL Energia também na Recorrente, nada mais representou que a complementação do objetivo da CPFL Energia de manter o controle integral da RGE, e concomitantemente, a organização dos negócios desenvolvidos pelas diversas empresas do Grupo CPFL, atendendo as normas da Lei 10.848/04.

Assim, tendo em vista os diversos princípios a que é dado às entidades empresarias, dentre elas o da liberdade de organização, ela pode dentro da legalidade escolher a que melhor lhe atende, considerando todas as hipóteses e possibilidades a que se adstringe, objetivando o atendimento aos seus objetivos e dos seus acionistas. Ora, a empresa é sujeita a órgão regulador e assim deve obedecer sob pena de sofrer penalidades. A lei fiscal permite a adoção, já que não impede, de empresas-veículos e transferências de ágio, da mesma maneira, objetivando a fruição de um benefício fiscal previsto em lei.

Ainda, no mesmo sentido, o entendimento do professor Marco Aurélio Grecco¹, quando menciona o direito do contribuintes de se auto-organizar, dispondo da melhor forma que lhe aprouver.

Como diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa.

Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo "predominantemente", pois este é o conceito chave. Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir a carga tributária, mas se num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar!

(...)

Com a tese do abuso de direito aplicado ao planejamento fiscal, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos fiscais poderão ser neutralizados perante o Fisco. Ou seja, sua aplicação não se volta a obrigar ao pagamento de maior imposto, mas a inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação.

¹ Planejamento tributário, 3ª edição, São Paulo: Dialética, 2011, p. 204.

Por outro lado, isto não significa que o Fisco possa simplesmente invocar o abuso para desqualificar o negócio jurídico. Ao contrário, como o negócio jurídico é resultado do exercício de um direito de auto-organização que se apóia no valor liberdade, os negócios lícitos gozam de presunção de não abusividade. Assim, cabe ao Fisco o ônus da prova da finalidade predominantemente fiscal do negócio para que, aí sim, possa justificar a desqualificação. (destacamos)

Assim, entendo que plenamente válidas as operações realizados, dentro das razões negociais e regulatórias, não havendo que se falar em dedução indevida do ágio.

Trago à colação importante decisão deste CARF, em similar situação - caso da CELPE - Ac. 1301-000.999:

A motivação que levou o legislador a editar esta norma reguladora do agir no contexto do PND foi aumentar as ofertas dos participantes do leilão das empresas desestatizadas, mediante a garantia aos investidores da dedutibilidade do ágio pago na aquisição das empresas. Porém, especialmente na privatização das concessionárias de serviços públicos, a norma não alcançaria seu objetivo se não houvesse a permissão para a utilização de incorporação invertida e de empresas veículo.

A possibilidade de dedução da amortização é condicionada à junção dos patrimônios. Como os licitantes, na quase totalidade dos casos, são grupos de empresas dos mais diversos setores da economia (grandes construtoras, seguradoras, fundos de previdência, bancos de investimentos, etc.), a junção patrimonial direta, para utilização do benefício, seria impossível.

É curial que não era objetivo do PND extinguir as empresas concessionárias de serviços públicos. Por isso, a previsão expressa da possibilidade de operação invertida (a investida absorvendo a investidora).

[...]

O problema da reorganização societária “ilícita” do ponto de vista tributário está quando a causa, isto é, a função econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico, é distorcida para criar, instituir ou estabelecer uma vantagem fiscal. Seria o caso (não presente neste processo) de “ágio fabricado internamente”, quando a operação societária cria um ágio artificialmente, para assim obter a vantagem fiscal.

O vício está na formação do ágio e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação. Entretanto, é óbvio que o vício do ágio macula o seu próprio aproveitamento.

Mas se o ágio é legítimo como no caso em tela, o seu aproveitamento deve seguir a causa típica estipulada no ordenamento para a incorporação de empresas. Se na compra e venda a causa é a permuta entre a coisa e preço, como asseverou Moreira Alves, na incorporação a causa típica é a

absorção de uma ou mais sociedades por outra; esta é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo, como deixa patente o art. 227 da Lei nº 6.404/76, verbis:

“Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.”

A absorção do patrimônio de uma empresa por outra é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente, quaisquer que sejam as empresas incorporadoras e incorporadas, constituindo, esta, por conseguinte, a sua causa típica.

E foi exatamente esta causa típica, a pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra, estipulada pelo artigo 7º, III, da Lei nº 9.532/97, como condição para o contribuinte usufruir da regra do benefício fiscal oneroso.

Neste caso, a lei concede o benefício fiscal, e condiciona o seu aproveitamento, isto é, a vantagem fiscal estipulada em lei, à pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra. Trata-se de indução da norma fiscal à realização de absorção de patrimônio de empresa por intermédio de incorporação, cisão ou fusão, o que não passou despercebido do Poder Legiferante, que corroborou isso ao vetar o projeto de lei que pretendia revogar a norma isencional em tela.

Assim, por tudo que foi dito acima, entendo, sem nenhuma dúvida, não ter ocorrido, quer simulação, quer abuso de direito e/ou planejamento tributário em desacordo com a lei, mas tão somente a prática de conduta abarcada e induzida pelo ordenamento jurídico, por intermédio das regras estipuladas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, sem qualquer prejuízo para Fazenda Pública que pudesse caracterizar economia ilícita de imposto, pois a escolha de outras soluções legais e diretas produziria idêntica consequência tributária com relação à amortização de ágio feita por intermédio da empresa veículo.

O questionamento, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas consequências de uma intenção do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito negocial ou substância econômica.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, “b” da Lei nº 9.532/97:

“Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

(...)

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 9532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquele veículo, demonstra apenas uma consequência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

Se o legislador permite literalmente a amortização do ágio nos casos de incorporação às avessas, interpretação extensiva e lógica confere legitimidade para o instrumento imprescindível ao atingimento do objeto. Em outras palavras, o gozo do benefício fiscal pela investida só seria possível com a transferência do ágio, vez que este último fora registrado pela investidora.

Ademais, na mesma linha de raciocínio, a extinção da participação societária não se torna requisito essencial para a amortização do ágio nos casos em que ocorre a incorporação reversa.

Da mesma forma que não faria sentido a manutenção da participação societária e do investimento propriamente dito no caso de incorporação, também não teria qualquer fundamentação lógica a extinção destes no caso de incorporação reversa. Mais uma vez se está diante de caso em que a lei promove interpretação extensiva e lógica conduzindo a possibilidade/necessidade de adequação da norma ao caso concreto.

A jurisprudência do CARF aponta para a possibilidade de tal operação societária:

*ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO.
INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.*

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio. (Acórdão nº 1301002.009 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 04/05/2016)

*ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA.
DEDUTIBILIDADE.*

Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de

mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributários. Se, no momento do lançamento, o Fisco teve acesso ao demonstrativo que fundamentava o ágio e deixou de questioná-lo, descabe fazê-lo em momento processual posterior. (Acórdão nº 1302001.532 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 21/10/2014)

Veja, se não fossem as reorganizações que se deram anteriormente, o gozo do benefício fiscal não se concretizaria.

A fiscalização deve analisar a operação como um todo, do conjunto de etapas e operações da qual surgiu a composição societária final, e não se baseando em “fotografias estanques”.

A forma utilizada, conforme já mencionado, tem base na legislação, tornando-se a amortização fiscal do ágio definitivamente passível de ser utilizada e assim ser benefício fiscal nos termos legais, os requisitos formais foram atendidos, assim como os materiais.

Da qualificação da Multa

Afastada a possibilidade de glosar o ágio aproveitado pela constatação de emprego de empresa-veículo, cabe analisar os elementos pelos quais a Fiscalização entendeu que o Recorrente empregou o artifício da simulação, sob o pretexto de atendimento às normas da Lei 10.848/04, buscou de forma dolosa benefícios tributários, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, recorrendo a uma reestruturação societária artificial, simulando a capitalização da CPFL Serra com as ações da RGE, e a imediata incorporação daquela pela RGE, permitindo a dedução do ágio.

E que o fato do Grupo CPFL ter contabilizado todas as operações, ter atendido as intimações fiscais, ter registrado e arquivado todos os atos societários nos órgãos competentes e de ter informado à ANEEL a reorganização societária não tem a força de afastar a certeza de que a capitalização da CPFL Serra foi procedida com o fim específico de reduzir de forma artilosa as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7.7 Conclusão

194. Na situação ora analisada não houve razão econômica, além da tributária, para a capitalização da empresa CPFL Serra. Tal empresa, no que se refere ao ágio capitalizado, funcionou como mero veículo. Foi usada apenas como artifício para a dedutibilidade do ágio embutido no investimento da RGE.
195. De forma definitiva, de fato, no momento da capitalização, inexistiram vontade e ânimo efetivo do Grupo CPFL em exercer atividade econômica de participação societária por meio da CPFL Serra. Sabia-se que a invocação de tal operação era um mero artifício para aproveitamento do ágio. Isto fica provado no fluxo do investimento apresentado no resumo gráfico inserido no início deste relatório.

Ora, por todo o já exposto anteriormente, não há que se falar em simulação ou fraude, mas tendo, todos os atos sido praticados nos termos da lei e de norma de agência reguladora (ANEEL), entendo que não há que se falar em qualificação da multa.

Infração da base de cálculo - CSLL - falta de previsão legal

No entendimento da Fiscalização, este ágio não seria passível de dedução para fins de cálculo da CSLL, nos termos do art. 57 da Lei 8.981/95, com a redação dada pela Lei 9.065/95 e do art. 28 da Lei 9.430/96.

Assim como, a decisão recorrida, que a manteve em razão da descon sideração dos efeitos tributários da operação de capitalização da CPFL Serra pela CPFL Energia.

Nos termos da norma aplicável à CSLL, art. 2º da 7.689/88, os ajustes aplicáveis são taxativos, e dentre eles, não temos a necessidade de adição dos valores relativos à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Nesse sentido, valho-me voto vencedor do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, no Acórdão n. 1301-001.893, desta mesma Turma Ordinária, datada de 20/01/2016, em situação semelhante, onde foi tratada a questão da dedutibilidade do ágio para fins de cálculo da CSLL, no que se refere à falta de previsão legal para sua adição.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2 da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

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

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

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

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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. (Redação dada pela Lei n 9.065, de 1995)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. (gn)

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora. (gn)

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/2010-17, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho, especificamente quando afirma:

“Inicialmente, registro, com a devida vênia, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

Lei nº 7.689/88

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

§1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

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

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

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

(...)

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689/99.

Pois bem.

Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício. Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de

cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa (...).

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:

Número do Processo: 18471.000003/200585

Contribuinte: VALEPAR S/A

Tipo do Recurso: Recurso Voluntário / Recurso de Ofício

Data da Sessão: 06/12/2006

Relator(a): Márcio Machado Caldeira

N Acórdão: 10322.749

*Decisão: Por maioria, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano- calendário de 1999 e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso **ex officio** em relação ao ano- calendário de 1999, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso **ex officio** para restabelecer a exigência fiscal relativa ao ano- calendário de 2001 referente à CSLL constante na DIPJ porém não inclusa na DCTF.*

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL – DECADÊNCIA
Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a data do respectivo fato gerador, decaindo o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento após o prazo de cinco anos, na forma do disposto no parágrafo 4 do artigo 150 do CTN. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995 Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. LANÇAMENTO – ERRO FORMAL – ANO-CALENDÁRIO DE 2001 Atendendo o lançamento os requisitos legais, descrevendo a infração com perfeita identificação dos valores efetivamente levados à tributação e com o devido enquadramento legal, não há irregularidade formal que possa ensejar o seu cancelamento. JUROS DE MORA – CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa A partir de 1 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Súmula 1 C.C. nº 4) JUROS DE MORA TAXA SELIC São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Sumula 1 C.C. nº 5) Preliminar acolhida, recurso de ofício parcialmente provido. (Publicado no D.O.U. n 230 de 30/11/2007).

Desta feita, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

Da decadência do IRPJ e da CSLL referente ao ano- calendário de 2007

Processo nº 11020.721280/2013-02
Acórdão nº **1301-002.433**

S1-C3T1
Fl. 4.028

Por todo o exposto acima, em razão do cancelamento do lançamento, não há que se falar em decadência do período mencionado.

Da exigência de Juros sobre multa de ofício

Também, em razão do entendimento pelo cancelamento do lançamento, não há que se falar da exigência de juros sobre a multa de ofício.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER dos Recursos de Ofício e Voluntário, para no mérito NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto