



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

Processo n° 12448.720701/2014-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.228 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria IRPJ - DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente TRANSMISSORA ALIANÇA DE ENERGIA ELÉTRICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NOVA ALEGAÇÃO. APRESENTAÇÃO APÓS A IMPUGNAÇÃO. HIPÓTESES DE EXCEÇÃO. NÃO ENQUADRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em petição apresentada ao CARF, as vésperas do julgamento, caso não esteja presente alguma das hipóteses de que trata o art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE MATÉRIA. NULIDADE PARCIAL.

É parcialmente nula a decisão de primeira instância que deixa de apreciar ponto da impugnação relativo a um dos potenciais efeitos da decisão a ser proferida. Todavia, a nulidade parcial não vicia inteiramente o acórdão, cabendo o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que profira decisão complementar sobre o capítulo da impugnação não apreciado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em não conhecer da alegação, suscitada pelo patrono da recorrente em petição juntada aos autos, quanto à aplicação, ao caso concreto, do art. 24 da LINDB na redação dada pela Lei 13.655/2018, vencidos os conselheiros Maria Lúcia Miceli e Flávio Machado Vilhena Dias que votaram por conhecer e rejeitar a alegação e, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade parcial da decisão de primeiro grau e, em consequência, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos de relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado em relação ao Acórdão nº 16-73.321, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, de 30 de maio de 2016 (fls. 1.018 a 1.067), que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo, conforme ementa a seguir:

" ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DA NULIDADE. PREJUÍZO AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. AUTUAÇÃO FISCAL FORMULADA EM CUMPRIMENTO ESTRITO DOS REQUISITOS NORMATIVOS.

A admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se apenas em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, bem assim aqueles que repercutam na tramitação processual defronte circunstâncias que denotem a ocorrência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO INTERNO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. INCORPORAÇÃO REVERSA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INTERMEDIÇÃO DO NEGÓCIO ATRAVÉS DE EMPRESA-VEÍCULO INTEGRANTE DO MESMO GRUPO SOCIETÁRIO.

A outorga da dedutibilidade da amortização do ágio demanda que a reorganização societária esteja regularmente amparada em atos societários que não se manifestem eivados de simulação decorrentes de vício social desenvolvido através medidas seqüências e coordenadas entre entidades participantes do mesmo grupo societário.

Demonstrada a falta de lisura na execução da reorganização societária defronte a ausência de propósito negocial e da

artificialidade das operações societárias promovidas intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa efetuada no procedimento de fiscalização em decorrência da caracterização de ágio interno proveniente da realização de incorporação reversa.

DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PROVENIENTE DE AQUISIÇÃO DE EMPRESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES. DEMONSTRAÇÃO DO FUNDAMENTO DO ÁGIO. AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DE ATIVOS DA ENTIDADE ADQUIRIDA. ADEQUAÇÃO DA METODOLOGIA DE REALIZAÇÃO DO ÁGIO À EFETIVA MOTIVAÇÃO DETERMINANTE PARA CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO COM PAGAMENTO DO SOBREPREÇO.

De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante processo de incorporação de pessoa jurídica demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: (i) a realização da transação societária entre partes não relacionadas e independentes; (ii) o efetivo pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes, incluindo-se o montante do ágio; (iii) demonstração do fundamento econômico do ágio entre aqueles prescritos na legislação tributária de regência.

Compulsório que a prova da demonstração do fundamento do ágio designe a representação fidedigna da negociação empresarial e seja contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido.

A fundamentação econômica do ágio com enfoque na avaliação patrimonial de bens tangíveis e intangíveis do ativo de uma companhia adquirida evidencia-se quando o processo de alocação do preço de aquisição do negócio empresarial orientou-se pela mensuração individualizada desses elementos patrimoniais a critérios de mercado.

Não evidenciada a metodologia de realização do ágio promoveu-se em consonância com a motivação determinante da assunção do compromisso de aquisição de empresa com o sobrepreço pactuado, imperativo a manutenção dos efeitos da glosa levada a efeito a partir da reapuração da proporção de amortização mensurada com base na efetiva demonstração de seu fundamento econômico.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido do tributo apurado ao final do ano-calendário com base no lucro real anual. Portanto, trata-se de infrações distintas e ambas as multas podem ser aplicadas à contribuinte."

O presente processo é fruto de procedimento fiscal realizado junto à Recorrente, resultando na lavratura de autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL, anos-calendários de 2009 e 2010, devido à falta de adição de despesas indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL (amortização de ágio), bem como em relação à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

Para todas as infrações, foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

A decisão recorrida descreve a operação que originou a autuação e o procedimento fiscal, nos seguintes termos:

"De acordo com as conclusões firmadas no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade tributária veicula que a fiscalizada (TAESA), originalmente, era controlada pela TERNA PARTICIPAÇÕES LTDA S/A (TERNA), esta última inscrita perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica atualmente em uso pela autuada (CNPJ nº 07.859.971/0001-30). Naquela oportunidade, a TERNA exercia o poder de controle sobre a ETEO – Empresa de Transmissão de Energia do Oeste S/A, CNPJ nº 03.723.755/0001-02 (ETEO), porquanto subsidiária integral de sua controladora. Supervenientemente, todas as companhias foram incorporadas após a operacionalização de

diversas operações sucessórias. Ao final, o patrimônio da ETEO foi vertido no patrimônio da empresa atuada.

Diante de tais circunstâncias, instaurou-se o procedimento fiscalizatório que objetivou identificar a natureza da operação de incorporação da controladora da ETEO, passando-se pelo exame dos fatos ocorridos em decorrência de sua aquisição, primeiramente pela LOVINA PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 09.047.817/0001-90 (LOVINA) e a sucessão de eventos de reorganização societária operacionalizados pelo conglomerado, que resultou na incorporação reversa da ETEO em face da adquirente de até então, associada a uma significativa redução de custos operacionais oriundos de vultosas quantias de amortização de ágio.

Sob este cenário, discorre que se instauraram-se os trabalhos na ETEO com a abertura do MPF-F nº 07.1.90.00-2010-01472-7. A sociedade atuava na área de exploração de concessão de serviços de transmissão de energia e na prestação de serviços públicos de transmissão de dados, telecomunicações e outros complementares ligados às atividades de engenharia, ensaios e de pesquisa.

Averiguou-se que houve a apresentação de declaração de ajuste anual de 2008 com a opção pelo Lucro Real Anual, contudo, não assinalando a opção pelo RTT. No curso da ação fiscal (02/03/2011), a atuada efetuou a retificação da declaração promovendo a anotação de optante do RTT.

Durante a fiscalização, obteve-se informação que a ETEO fora sucedida por incorporação pela TAESA consoante os termos a Ata da Assembleia Geral Extraordinária da incorporadora, datada de 31/12/2010.

Diante da nova situação, a partir de abril de 2011, redirecionou-se o desenvolvimento dos trabalhos perante a TAESA. Aliás, depreendeu-se que a operação de incorporação (item 6.4.1 da Ata da Assembleia Geral Extraordinária da incorporadora, datada de 31/12/2010) não incluía mudança de controle ou mesmo alteração significativa no quadro societário do grupo econômico, mas sim um rearranjo societário intragrupo.

Neste contexto, passa a expor com mais detalhes os fatos e as razões que determinaram a caracterização das infrações tributárias.

Da aquisição da ETEO

Primeiramente, noticia que a LOVINA foi constituída em 14/08/2007, com capital social de R\$ 1.000,00 e quotas divididas em partes iguais aos Srs. Marcos Vinicius Gomes Bitencourt, CPF nº 079.268.757-40 e Luiz Augusto de Azeredo Osório de Castro, CPF nº 056.742.627-05. A empresa não iniciou nenhuma atividade operacional desde a abertura, permanecendo inativa até meados de setembro do ano de 2007, oportunidade em que se

promoveu sua aquisição e a passagem do controle para a TERNA.

Certificou-se ainda que, naquela mesma época (17/09/2007), firmou-se o contrato de compra e venda entre a TOPAZ GROUP SARL, sociedade estrangeira domiciliada em Luxemburgo e a EARTH TECH BRASIL LTDA, CNPJ nº 27.608.694/0001-09, na qualidade de alienantes da ETEO. A LOVINA, na posição de adquirente. Nesta avença, foram garantidores da operação: (a) a TERNA, controladora da LOVINA, e (b) a TYCO INTERNATIONAL FINANCE, companhia estrangeira sediada em Luxemburgo e no mesmo endereço da TOPAZ. Além disso, pactuou-se a intenção de aquisição da empresa detentora do contrato de concessão junto a ANEEL, até então em nome da ETEO.

Enfatizou-se que em relação ao ato de aquisição da LOVINA, a TERNA e seu sócio minoritário (Sr. Ari César Paiva de Almeida, CPF nº 142.529.778-19) conferiram mandato ao Sr. Giovanni Giovannelli, CPF nº 057.856.767-93 (diretor da TERNA) e a Sra. Ana Claudia Alves, CPF nº 899.755.377-15 para assinatura da primeira alteração contratual da entidade. Não houve nenhuma atividade operacional ou registro de algum fato contábil-econômico nos seus livros contábeis até 30/05/2008, oportunidade em que se observou a escrituração do evento atinente à subscrição de capital da TERNA e a correspondente aquisição da ETEO.

Acrescenta que a LOVINA localiza-se no mesmo domicílio de sua controladora. Igualmente, o corpo funcional da controlada possuía empregados de sua controladora. Também não houve nenhum pagamento de pró-labore em favor de seus administradores, conquanto deliberado no texto da primeira alteração contratual da empresa, registrada na JUCERJA em 17/09/2007.

Meses após (13/12/2007), a LOVINA se transforma em sociedade por ações, permanecendo as participações societárias e os administradores originais designados na primeira alteração societária, definindo-se uma remuneração da diretoria de R\$ 4.800,00 mensais; entretanto, consoante dito anteriormente, nenhum fato contábil desta natureza foi consignada na escrituração da entidade.

No ano seguinte (27/05/2008), promoveu-se a deliberação em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 27 de maio de 2008, que aprovou o aumento de capital da LOVINA de R\$ 1.000,00 (hum mil reais) para R\$ 565.001.000,00 (quinhentos e sessenta e cinco milhões e um mil reais) mediante a emissão de 565.000.000 novas ações sem valor nominal e subscritas pela acionista majoritária (TERNA). Deliberou-se pela integralização das novas ações até o dia 30 de maio de 2008 e o pagamento do preço de aquisição da ETEO, atribuindo poderes à Diretoria e procuradores para celebrar todos os atos necessários a concretização de tal negócio.

Neste contexto, outorgou-se a aquisição da ETEO pela LOVINA por R\$ 565.000.000,00, demonstrando um ágio de R\$ 398.434.782,20, que, segundo a autuada, tinha fundamento na diferença entre o valor de mercado e o patrimônio líquido da companhia adquirida. Asseverou-se que tais eventos foram registrados no Livro Diário em 30/05/2008.

Certifica-se que a única movimentação existente no Diário da LOVINA, desde sua criação, consistiu-se na equalização do PL da companhia em decorrência do montante do ágio gerado na aquisição da ETEO.

A análise documental revelou a efemeridade desta operação de aquisição societária, visto que, imediatamente após este evento, a ETEO promoveu a incorporação reversa da LOVINA, consoante ata da Assembleia Geral Extraordinária datada de 02/06/2008.

Nesta perspectiva, enfatiza-se que apenas dois dias após a formalização do protocolo de intenções de incorporação e do laudo de avaliação da LOVINA, concluiu-se pela avaliação do patrimônio da adquirida no montante de R\$ 318.982.102,82, com a geração de uma equalização no Patrimônio Líquido da entidade no montante de R\$ 246.018.897,18. Na oportunidade, a incorporadora (ETEO) reconhece um custo de aquisição da transação no valor de R\$ 318.982.102,82 e não mais R\$ 189.444.095,18 circunstância que determinou o reconhecimento do ágio no valor de R\$ 398.434.782,20.

Reforça a própria empresa de auditoria responsável pela avaliação do patrimônio reavaliou o impacto do ágio sobre o patrimônio líquido, resultando na aferição de uma provisão R\$ 246.018.897,18 atinente ao reflexo do investimento, reduzindo o impacto do ágio no Patrimônio Líquido de R\$ 398.434.782,20 para R\$ 152.415.875,01.

Advertiu-se ainda que, no tocante ao Termo de Intimação nº 03, o contribuinte apresentou resposta alegando que a incorporação tem como finalidade a racionalização e simplificação da estrutura societária do conglomerado com a consolidação de duas sociedades, trazendo consideráveis benefícios de ordem administrativa, econômica e financeira, bem assim permitindo um melhor aproveitamento dos seus recursos e a diminuição de custos.

Certificou-se também que houve apresentação de justificativas sobre as amortizações do ágio computadas na conta "615021155 – Encargos de Amortização" (R\$ 45.819.999,59), incluídos na composição do montante do custo evidenciado no item 34 da Ficha 4 da DIPJ AC 2008, com amortizações mensais de R\$ 6.545.714,23 no curso daquele período-base.

Ao final de tudo, evidenciou-se que, na prática, a fiscalizada amortizou integralmente o ágio ajustado aos demais custos de aquisição de acordo com a IFRS 3. Após os ajustes lançados mediante adições das despesas de compras e da apuração da

mais valia do ativo fixo, salta dos valores originais de R\$ 396.535.248,17 para o montante de R\$ 398.535.248,17, realizados na composição do custo.

Encerrada a digressão preambular atinente a descrição dos fatos constatados no procedimento de fiscalização, passa a detalhar os atributos adstritos à operação de incorporação vinculada ao processo de reorganização societária intrínseca dentro do conglomerado.

Da Incorporação Reversa

Inicialmente, desenvolve-se uma breve síntese do instituto da incorporação, seus fundamentos normativos e pressupostos orientados pela ordem societária.

Neste sentido, assevera que a LOVINA foi constituída dias antes da celebração do contrato de aquisição da ETEO, época em que possuía apenas R\$ 1.000,00 de capital social. Aliás, certifica que a adquirente da ETEO não possuía nenhum patrimônio, tampouco efetuou alguma transação operacional relevante até 27 de maio de 2008.

Naquela data, a TERNA (atual TAESA) subscreveu R\$ 565.000.000,00 no capital da LOVINA. A partir do registro desta subscrição de capital, promoveu-se a operacionalização da aquisição integral do capital da ETEO, reconhecendo-se um investimento de participação societária de R\$ 189.444.095,18, acrescido de um ágio de R\$ 398.434.782,20. O pagamento de haveres e concretização do negócio se dá em 30 de maio de 2008.

Exatamente cinco dias após à deliberação da assembléia, ou dois dias após a efetiva compra e pagamento da ETEO (30/05/2008), ou seja, em 02/06/2008, a ETEO incorpora a LOVINA, até então controlada pela TERNA (atual TAESA). A operação registra o ágio que estava contabilizado na LOVINA em conta do ativo diferido e contrapartida de reserva de ágio (patrimônio líquido).

Interpreta que um grupo societário na qual uma empresa controla a outra, na hipótese de eventual estratégia de união de ambas em um empreendimento, decerto, o caminho natural é a controladora incorporar sua controlada e não o inverso, como no caso sob exame.

A este procedimento dá-se o nome de incorporação às avessas ou reversa prevista no art. 264 da Lei 6.404/1976. Não obstante a isto, tal anuência legislativa não afasta a relevância das circunstâncias que podem derivar do caso concreto, sobretudo defronte prática abusiva ou realização de negócio indireto em fraude à lei. A fraude em espécie não se reporta à lei societária, mas sim à lei tributária.

A incorporação às avessas apresenta-se como hipótese do perfil objetivo do instituto jurídico e, por isso, demanda uma razão

específica relevante que afaste a estranheza da operação e que mostre sua perfeita adequação à realidade fática do caso.

Enfatizando as lições de Marco Aurélio Grecco, acentua que o elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal, porquanto, em matéria tributária, tão essencial que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência e que sua criação esteja aderente à vestimenta jurídica adstrito à atividade econômica e profissional organizada.

Diante disto, interpreta que a LOVINA enquadra-se dentro do contexto de "empresa de passagem" e "sociedade efêmera". Conclui que o caminho natural do processo de aquisição era a TERNA, atual TAESA, adquirir a ETEO e incorporá-la, ou seja, exatamente aquilo que se materializou, constituindo-se, atualmente, na efetiva situação patrimonial do conglomerado e que, decerto, não acarretaria na geração de ágio amortizável.

Do Ágio

Baseado neste aspecto, apresenta o conceito de ágio, seus pressupostos e fundamentos econômicos de validade e existência.

No plano da legislação tributária, sintetiza que o tratamento do ágio e do deságio oriundo de investimentos em participações societárias disciplina-se no art. 385 do RIR/1999, respaldado na matriz legal contida no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Ressalta que o comando legal que determina o reconhecimento patrimonial de investimento em sociedade coligada ou controlada avaliado com base no montante do patrimônio líquido da investida efetuava-se com o desdobramento do custo de aquisição, segregando-se a parcela do ágio ou deságio decorrente da operação.

Interpretou-se que a incorporação da LOVINA pela ETEO resultou na escrituração de transferência do ágio (R\$ 398.434.782,20) para o Ativo Diferido da incorporadora e, em contrapartida, uma conta de "reserva de ágio" (Patrimônio Líquido).

Acentuou que a resposta apresentada pela entidade para justificar a motivação do ágio não prevalece na referida incorporação, porquanto irrazoável que o interessado (ETEO) reconheça na própria contabilidade uma estimativa de sua rentabilidade futura, ainda que este valor agregado esteja atrelada a determinados ativos.

Segundo a fiscalização, o texto da Instrução Normativa CVM nº 319/99 auto-censura o reconhecimento de um acréscimo patrimonial atinente ao próprio ágio, atribuindo a caracterização da falta de fundamento econômico. A partir destas premissas, concluiu-se que a ausência do pressuposto

essencial para determinação de sua validade, permitindo-lhe afirmar que inexistia a figura do ágio para esta operação.

Esclarece ainda que em relação ao ágio há uma contraposição de receita e custo entre entidades distintas, ou seja, o alienante da participação societária auferiu receita e quem compra incorpora o investimento incorre em um custo pela mais valia.

Sob esta ótica, especificamente em relação à incorporação da LOVINA pela ETEO, hoje incorporada pela TAESA, percebeu-se que esta contraposição: o próprio interessado registrou contabilmente a importância inerente ao pretensão ágio da operação (custo do investimento) em contrapartida de uma conta de reserva (receita decorrente da mais valia do ativo).

No curso da fiscalização, alegou-se que o ágio contabilizado, na verdade, consistia-se em um ativo diferido. A fiscalização salienta que o art. 179 da Lei 6.404/1976 define que um ativo diferido classifica-se nas aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Nesse sentido, assevera que a leitura da definição legal e a interpretação da melhor doutrina norteiam que apenas serão computadas em conta do Ativo Diferido as aplicações de recursos associadas à despesas incorridas. Paralelamente, esclarece que o art. 299 do RIR/1999 dispõe que são operacionais as despesas necessárias à atividade e à manutenção da empresa. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Ademais, as despesas admitidas devem ser usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Adverte-se, entretanto, que a quantia contabilizada em conta do Ativo Diferido, a título de ágio, não se enquadra nos conceitos enunciados, razão pela qual não se constitui em despesa paga nem incorrida, porquanto classificado com sua contrapartida em conta de reserva (patrimônio líquido). Caso se enquadre como despesa, o lançamento teria se originado de um pagamento ou de um valor a pagar. Não sendo despesa, por questões óbvias, não poderia ter influenciado a apuração do resultado, pois também não preenche o requisito de despesa necessária.

Encerra asseverando que importância evidencia-se como um inchaço contábil, fruto de um abuso de direito, porquanto associado à entidade constituída única e exclusivamente para replicar o ágio pago pela TERNA na aquisição das quotas do interessado.

Assevera-se que a norma tributária, mormente o art. 386, caput e §6º, III do RIR/1999, não foi construída para amparo de malabarismos contábeis destinados à obtenção de benefícios

fiscais por intermédio de um processo artificioso de incorporação às avessas.

A questão do abuso de direito

Qualifica as circunstâncias observadas acima a prática do abuso de direito na transação societária que acarretou a geração de ágio na aquisição do investimento. Para tanto, lastreia suas inferências em interpretação trazida pela doutrina tributária e em decisão administrativa vertente a DRJ/RJO.

Passando a discorrer sobre circunstâncias vinculadas ao Laudo Técnico que ampara as projeções financeiras da fundamentação econômica do ágio gerado no investimento atinente à aquisição da ETEO, instruído às fls. 454/484 do Processo nº 12448.721600/2012-87.

Sob este aspecto, após breve explanação acerca dos requisitos e critérios para legitimidade da determinação do ágio baseado no fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura.

Do Laudo

Inaugurando o exame de seu conteúdo, acusa que se promoveu a alocação do ágio restritamente pelo fundamento econômico que mais convinha ao conglomerado em termos fiscais, ou seja, desprovido de qualquer menção em separado dos demais requisitos específicos de demonstração, quais sejam o valor de mercado e o fundo de comércio, Reforça a tese interpretando os procedimentos que deveriam ser observados na aplicação do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Dos dados referentes ao ano de 2009

O ágio oriundo da operação era contabilizado nas contas do ativo nº 132021105L (Máquinas e Equipamentos SE PPA) e nº 132021105M (Máquinas e Equipamentos LT PPA), integrantes do patrimônio da ETEO, perfazendo o valor de R\$ 398.434.782,20, até 31/03/2009. No encerramento deste trimestre escriturou-se reclassificações e ajustes. Na ocasião, efetuou-se a transferência dos valores de ágio para a nova conta nº 132021101E (Concessão) – Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo A – fls. 323/327).

Quanto à realização do ágio em 2008, objeto de glosa nos autos do Processo nº 12448.721600/2012-87, no valor de R\$ 45.819.999,59, efetuou-se o registro contábil nas contas retificadoras do Ativo da ETEO nº 132021505L (Máquinas e Equipamentos - Linha Mais Valia) e nº 132021505M (Máquinas e Equipamentos - Subestação Mais Valia) até 31/03/2009. Na mesma data realizou reclassificações e ajustes contabilizando parte do ágio amortizado para a nova conta nº 132021505L (Concessão) - Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo B – fls. 327/333)

Sob este prisma, os custos e despesas com a amortização e/ou depreciação foram contabilizados pelas contas de resultado da ETEO nº 615021153M (Máquinas e Equipamentos - LT PPA), nº 615021153N (Máquinas e Equipamentos - SE PPA) e nº 615021153O (Concessão) - Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo C – fls. 334/341).

Baseado neste contexto de informações, elaborou-se o demonstrativo abaixo:

	(-)Maq/Equip LT PPA/c 615021153M	(-)Maq/Equip SE PPA/c 615021153N	CONCESSÃO c/c 615021153 O	TOTAL
1	2.572.947,16	787.186,14		3.360.133,30
2	2.572.947,16	787.186,14		3.360.133,30
3	787.186,14	2.572.947,16		3.360.133,30
3-	5.911.782,30	1.928.839,55	7.840.618,80	3,05
4	7.099,34	739.493,36	2.613.540,60	3.360.133,30
5	2.237.985,74	2.231.417,66	6.571,47	3,39
5	566.595,81	181.638,90	2.611.898,62	3.360.133,33
6	566.595,81	181.638,90	2.611.898,62	3.360.133,33
7	566.595,81	181.638,90	2.611.898,62	3.360.133,33
8	566.595,81	181.638,90	2.611.898,62	3.360.133,33
9	566.595,81	181.638,90	2.611.898,62	3.360.133,33
10	566.595,81	181.638,90	2.611.898,62	3.360.133,33
11	566.595,81	181.638,90	2.611.898,62	3.360.133,33
12	566.595,81	181.638,90	2.611.898,62	3.360.133,33
	6.799.149,72	2.179.666,79	31.342.775,25	40.321.591,76

De acordo com resposta da empresa à intimação emitida pela fiscalização (02/08/2013), o somatório das parcelas de amortizações do ágio reconhecidas na escritura contábil do ano de 2009, resultaria no montante de R\$ 40.321.599,62. Assegura-se que o ágio apurado teve prazo e percentuais estipulados pela ANEEL.

Assinala que o total de R\$ 31.342.775,25 (Concessão c/c 615021153M) foi lançado como "Encargos de Amortização" na linha 38 da ficha 04A (Custos de Bens e Serviços Vendidos) da Declaração de Informações Econômico Fiscais – DIPJ Exercício 2010 (AC 2009) - ND 0717287 (ETEO).

Além disto, a quantia de R\$ 6.799.149,72 (Máquinas e Equipamentos - LT PPA – Conta 615021153M) e R\$ 2.179.666,79 (Máquinas e Equipamentos - SE PPA c/c 615021153N) foram lançados como "Encargos de Depreciação", juntamente com a conta nº 615021153F (Veículos), perfazendo o valor de R\$ 14.066.810,51 conforme linha 37 da ficha 04A (Custos de Bens e Serviços Vendidos) da mesma DIPJ - Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo D – fls. 342/345).

Sob estes prisma, defronte a falta de registro de adição na apuração do lucro real do período-base da ETEO (Valor de R\$ 40.321.599,62), promoveu-se a glosa deste montante de ágio reconhecido no custo ao longo do ano calendário 2009.

Encerra suas ponderações a respeito das constatações do ano de 2009, assentado que a tipificação das infrações determinaram a incidência da multa de ofício de 75% incidente sobre a base impositiva anual e de multas isoladas correspondentes a fração de 50% dos valores das estimativas mensais não recolhidos pelo impugnante.

Nesse sentido, evidencia que, em cumprimento ao disposto nos art. 15 e 16 da IN SRF 93/97, efetuou-se a recomposição das

bases impositivas mensais apuradas com base em Balancetes de Suspensão (IRPJ e CSLL), conforme demonstrativo abaixo:

(...)

Dos dados referentes ao ano de 2010

No tocante ao ano de 2010, enfatiza que a Conta nº 132021505O (Concessão) foi objeto de reclassificação em 1º/08/2010 para conta homônima nº 132021501C. Quanto aos custos e despesas com a amortização e/ou depreciação foram registradas em contrapartida nas contas de resultado nº 615021153M (Máquinas e Equipamentos - LT PPA), nº 615021153N (Máquinas e Equipamentos - SE PPA) e nº 615021155D (Concessão) - Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo E – fls. 342/359) – circunstâncias de definiram a elaboração do quadro abaixo:

	(-)Máq/Equip LT PPA c/c 615021153M	(-)Máq/Equip SE PPA c/c 615021153N	CONCESSÃO c/c 615021155 D	TOTAL
1	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
2	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
3	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
4	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
5	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
6	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
7	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
8	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
9	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
10	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
11	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
12	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
	6.469.941,84	2.074.129,56	29.825.198,16	38.369.269,56

De acordo com resposta da empresa à intimação emitida pela fiscalização (02/08/2013), o somatório das parcelas de amortizações do ágio reconhecidas na escritura contábil do ano de 2010, resultaria no montante de R\$ 38.369.269,56. Igualmente, certificou-se o ágio apurado teve prazo e percentuais estipulados pela ANEEL.

Assevera que o impugnante efetuou uma redução indevida da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social por meio do do RTT - Regime Tributário de Transição, nos itens "Amortização ICPC-01" e "Depreciação ICPC-01" nos valores de R\$ 29.825.198,16 e R\$ 13.751.177,21, respectivamente.

Adverte que o montante correspondente a R\$ 5.207.105,80, não integrou a autuação por se tratar de depreciação dos seguintes Ativos Imobilizados: "Máquinas e Equipamentos - LT" conta nº 615021153D valor R\$ 3.804.058,35, "Máquinas e Equipamentos - SE" conta nº 615021153C valor R\$ 1.367.232,94, "Veículos" conta nº 615021153F, valor R\$ 34.825,49 e "(-) Edificações" conta nº 615021153B, valor R\$ 989,03, consoante Livro Registro de Apuração do Lucro Real - LALUR, ref. 2010 (doc. 5 – fl. 13 da resposta do contribuinte de 16/04/2013 e Anexo F – RTT).

Termina suas ponderações a respeito das constatações do ano de 2009, assentado que a tipificação das infrações determinaram a

incidência da multa de ofício de 75% incidente sobre a base imponível anual e de multas isoladas correspondentes a fração de 50% dos valores das estimativas mensais não recolhidos pelo impugnante.

No que tange à autuação das multas isoladas, a fiscalização assinala que, em cumprimento ao disposto nos art. 15 e 16 da IN SRF 93/97, efetuou a recomposição das bases imponíveis mensais com base em Balancetes de Suspensão (IRPJ e CSLL), resultando no demonstrativo abaixo:

(...)

Por fim, para determinação do percentual da multa de ofício a ser aplicada sobre a diferença de imposto devida, aplicou-se o previsto pelo art 44 I da Lei 9.430/96 e alterações promovidas pela Lei 11.488/2007."

Na Impugnação de fls. 419 a 487, a autuada alegou que:

(i) *"não houve nada de anormal ou extravagante na geração do ÁGIO ETEO ou na sua posterior amortização. As operações que o geraram foram claras, legítimas e contaram com o respaldo da autoridade regulatória legalmente responsável, qual seja, a Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL")";*

(ii) *"nenhuma etapa da operação refletiu intenção distinta da vontade real das partes" e houve "estrita observância dos dispositivos legais que regem a formação e amortização fiscal do ágio na aquisição de investimento relevante, em especial com a elaboração de laudo técnico previsto no artigo 385, §3º do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 ("RIR/99")";*

(iii) a constituição da Lovina teria finalidade e propósito específicos: "possibilitar a implementação de uma estrutura de aquisição mediante dívida, que não poderia ser implementada caso a Impugnante somente dispusesse da sua própria capacidade de endividamento";

(iv) "a Impugnante, como companhia aberta e com ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo ("BOVESPA"), não poderia simplesmente se incorporada pela ETEO. E também não poderia incorporar a ETEO, por conta da expressa proibição da ANEEL quanto à transferência de dívida e riscos estranhos ao objeto da concessão para o patrimônio das concessionárias".

Após discorrer acerca da estrutura societária do grupo a que está vinculada, a Impugnante afirma que, em meados de 2007, esteve frente a uma nova oportunidade de investimento, que possibilitaria expandir as suas atividades para o território do Estado de São Paulo: a aquisição de 100% do capital social da ETEO.

Não obstante, o valor do financiamento necessário para a aquisição da ETEO (R\$ 562,2 milhões) ultrapassava o valor máximo de empréstimos que os bancos envolvidos aceitavam conceder (R\$ 350 milhões).

Assim, *"a solução encontrada para concretizar a aquisição da ETEO foi estruturar a aquisição levando-se em conta, também, a capacidade de endividamento da própria empresa a ser adquirida"*.

Em tal contexto é que teria ocorrido a criação da Lovina pela Impugnante: *"tal sociedade captaria parte dos recursos necessários e realizaria, em nome e por conta própria, a aquisição da ETEO e, finalmente, seria extinta e incorporada pela ETEO, a fim de levar parte da dívida para essa empresa"*.

Após detalhar a negociação para a obtenção de recursos, afirma que a incorporação da Lovina pela ETEO foi vetada pela ANEEL, em reunião realizada em 23/04/2008, sendo que a estrutura que teria sido aprovada pela Agência reguladora, em 13/05/2008 (constante da Resolução Autorizativa nº 1.362/08), consistiria:

a) a Lovina adquiriria a ETEO da Earth Tech Brasil Ltda. e da Tyco Inter. Holding Sarl;

b) a ETEO seria transformada em uma sociedade anônima de capital fechado e, em seguida, a Lovina seria incorporada pela ETEO;

c) *"a ETEO emitiria ações preferenciais resgatáveis para a Impugnante, no valor de R\$ 123 milhões, que poderiam ser resgatadas contra o capital social da ETEO, até atingir o limite de 30% de capital próprio para 70% de capital de terceiros, existente antes da aquisição"*;

d) *"o resgate das ações preferenciais contra reserva de capital da ETEO teria de ser proporcional à amortização do ágio pago pela Lovina na transação"*.

Em decorrência da estrutura aprovada pela ANEEL, a Impugnante voltou a negociar com as instituições financeiras, tendo sido aprovado o financiamento, nas seguintes condições:

- (i) os bancos emprestariam R\$570 milhões diretamente à Impugnante pelo prazo de 1 ano, por intermédio de um financiamento denominado "Bridge Loan" (Anexo I do Doc. 08) e esse montante, deduzido dos custos da operação, seria imediatamente transferido pela Impugnante à Lovina a título de aumento de capital (conforme indica o Doc. 08, Cláusula III.A, item "e");
- (ii) a ETEO seria transformada em sociedade anônima e emitiria ações preferenciais resgatáveis para a Impugnante no valor de R\$123 milhões e, em seguida, a ETEO emitiria debêntures ao mercado no valor de R\$123 milhões;
- (iii) em até 30 dias da emissão das debêntures, a Lovina seria incorporada à ETEO (cláusula V.C, item "a", do Doc. 08);
- (iv) a ETEO utilizaria os recursos captados com a emissão das debêntures (R\$123 milhões) para resgatar as ações preferenciais anteriormente emitidas em favor da Impugnante (cláusula III, item "w", do Doc. 08);
- (v) considerando a emissão das debêntures pela ETEO e o resgate das ações preferenciais, a ETEO manteria o limite de capital próprio versus capital de terceiros,

verificado antes de sua aquisição (i.e., 30% de capital próprio para 70% de capital de terceiros);

- (vi) tanto os recursos oriundos do resgate das ações preferenciais da ETEO, quanto o valor da garantia prestada para a obtenção de recursos para a aquisição da NOVATRANS, que juntos totalizavam R\$223 milhões (R\$100 milhões + R\$123 milhões), deveriam estar disponíveis para a Impugnante até 31.12.2008 (Cláusula V.A. (xviii) e (xix) do Doc. 08) e seriam utilizados para quitar antecipadamente parte do "Bridge Loan", de forma que, em 31.12.2008, o valor em aberto desse empréstimo não poderia exceder R\$350 milhões (vide Cláusula XV (xvii) do Doc. 08); e
- (vii) o "Bridge Loan" seria garantido pela alienação fiduciária de 100% das ações da Lovina em favor dos bancos, bem como pela cessão fiduciária dos dividendos da TSN, da NOVATRANS, da ETEO, da ETAU e o penhor das ações da ETEO.

Após o início das operações na forma pactuada, sobreveio a crise financeira mundial de 2008, cujos impactos são descritos na Impugnação, mas são irrelevantes para os autos.

A Impugnante alega, então:

(i) a nulidade do auto de infração, o qual padeceria de precariedade e contrariedade quanto ao ágio, violaria o art 142 do CTN, limitaria o seu direito de defesa e inverteria o ônus da prova;

(ii) a possibilidade de dedução fiscal do ágio pago pela Lovina na aquisição da ETEO, o qual foi baseado na expectativa de rentabilidade futura desta sociedade e seu reconhecimento contábil atendeu à legislação que rege a matéria;

(iii) que a autoridade fiscal confundiu o momento de geração do Ágio (aquisição das quotas da ETEO junto a terceiros) com o momento da incorporação da Lovina (no qual o ágio passou a configurar Ativo Diferido da ETEO);

(iv) que o ágio em questão é legítimo: *"nasceu como ágio, foi pago como ágio na aquisição de participação societária e, como a legislação impõe, o fato de ter havido incorporação reversa (ETEO incorporando a Lovina) não o maculou em ABSOLUTAMENTE NADA, nem mesmo teve o condão de alterar sua natureza"*;

(v) que a amortização do ágio na incorporação reversa seria ratificada pela Instrução Normativa SRF nº 11, de 1999, e a legitimidade da operação derivaria da própria decisão da ANEEL;

(vi) que *"a incorporação reversa não tem o condão de transformar um ágio legítimo em um 'ágio de si mesmo'"*;

(vii) que, mesmo que se analise a operação realizada como um planejamento tributário as conclusões da autoridade fiscal são inteiramente improcedentes;

(viii) que a figura do abuso de direito não é aplicável ao caso concreto, posto que todos os atos foram realizados em conformidade com o direito vigente, e que não há

disposição na legislação tributária que autorize o lançamento de ofício com base em tal instituto;

(ix) que a legislação, particularmente aquela relativa ao Plano Nacional de Desestatização (PND), permitiu que, nas operações realizadas por meio de *holdings* "a amortização do ágio poderia ocorrer depois que ágio e lucros gerados pela empresa operativa confluíssem para uma mesma entidade, dando-se ampla liberdade para que tal propósito fosse alcançado e permitindo ao contribuinte que implementasse operações de fusão, cisão ou incorporação para tanto";

(x) a imprescindibilidade da Lovina na operação da ETEO, frente à impossibilidade, por vedação da ANEEL, de conjugar em uma mesma pessoa jurídica a prestação do serviço público e dívidas desvinculadas desse objeto;

(xi) que a Impugnante não possuía, à época dos fatos, "*condições de suportar o custo adicional completo da dívida sem ter que se desfazer dos seus ativos*";

(xii) a impropriedade de qualificação da Lovina como "*empresa veículo*", pelas razões já expostas;

(xiii) a impropriedade do "*caminho natural*" apontado pela autoridade fiscal, tendo em vista que não poderia ser realizado, diante do nível de endividamento da Impugnante;

(xiv) a inexistência na legislação de ordem de prioridade na fundamentação do ágio;

(xv) a impossibilidade de caracterização do ÁGIO ETEO como "*ágio interno*", posto que envolve partes totalmente independentes entre si;

(xvi) a inexistência de disposição legal que imponha a vedação da dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL;

(xvii) ainda que se admita a extensão das normas do IRPJ à CSLL, que todos os argumentos anteriormente expostos são aplicáveis, de modo reflexo à referida contribuição;

(xviii) o descabimento da aplicação de multa isolada em concomitância com a multa de ofício;

(xix) a ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

Ao final, a Impugnante pugna pela juntada posterior de quaisquer documentos adicionais que possam comprovar as suas alegações.

A DRJ/São Paulo I proferiu, então, o Acórdão ora recorrido (fls. 1.018 a 1.067), no qual:

a) rejeitou a alegação de nulidade, entendendo que a autoridade fiscal descreveu os fatos e fundamentou adequadamente a autuação, em estrita observância aos preceitos normativos, e sem qualquer das violações apontadas o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

b) ponderou que a autoridade fiscal não fez nenhuma alusão de que o negócio jurídico se deu entre partes não independentes, razão pela qual a análise se restringiu aos aspectos formais da transação e, em especial, à motivação determinante da autuação;

c) afirmou que, ao contrário do alegado na defesa do sujeito passivo, *"estrutura de aquisição aprovada não representou uma imposição oriunda do órgão regulador, mas, sim, um planejamento proposto entre seus interessados e, apenas e tão somente, homologado pela ANEEL, restringindo seu exame aos aspectos adstritos à regulação do setor energético"*;

d) concluiu que a participação da LOVINA se revelou *"completamente inócua e irrelevante, do ponto de vista da capacidade de endividamento das empresas envolvidas na operação"* e que *"a única utilidade da LOVINA no plano levado a efeito era servir de instrumento de passagem de transações societárias conjugadas objetivando a materialização da incorporação reversa que se mostrava necessária para cumprimento artificial dos requisitos formais de outorga da dedutibilidade da amortização do ágio pago na aquisição"*;

e) decidiu que, conquanto a prática dos atos tenha-se *"revestido de forma lícita sob a ótica regulatória, o mesmo não se pode atribuir do ponto de vista tributário, sobretudo porque a operação incidiu em artificialismos sem fundamento econômico ou societário, tendentes apenas ao alcance do benefício fiscal disciplinado pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97"*;

f) concluiu, ainda, que a TERNA foi a efetiva investidora e adquirente da ETEO, circunstância que tornaria inadmissível a validação da dedutibilidade do ágio;

g) afirmou que *"o laudo propugnado pela defesa técnica revela flagrante divergência com as situações fáticas retratadas pelo confronto do acervo documental analisado de forma ordenada e compatibilizada com a avaliação que o impugnante dispunha à época do fechamento do negócio"* e que *"o serviço de consultoria contratado parte de uma data-base de apuração do fundamento econômico totalmente dissociado com o marco final de desfecho do negócio, porquanto ocorrida a assinatura do contrato em data precedente a disponibilização do laudo técnico"*;

h) com base na primazia da essência sobre a forma, concluiu, então, ser *"irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação que se revele dissonante da concerta motivação que legitimou a assunção da dívida firmada para aquisição societária nos moldes da relação jurídica instituída"*;

i) observou que *"as companhias (alienantes e adquirente) requisitaram a avaliação patrimonial de seus ativos imobilizados, fixando um levantamento com data-base em 31 de maio de 2008, ou seja, precedendo ao fechamento da combinação de negócios"*;

j) asseverou que a conduta das partes *"determinou uma aceleração indevida da realização do ágio correlato à operação, encurtando-se forçosamente o lapso temporal de amortização do ágio, acarretando no desvirtuamento da aferição da base imponible da tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido dos respectivos anos-calendário"*;

k) assim, decidiu pela pertinência da glosa levada a efeito pela autoridade fiscal;

l) por fim, em relação à aplicação da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, após o encerramento do período de apuração concluiu que decorre de expressa previsão legal e que não se confunde com a multa de ofício de 75%, por incidirem sobre fatos infracionais distintos.

Intimado da decisão de primeira instância, o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1.082 a 1.150, por meio do qual argui, inicialmente, a nulidade da decisão recorrida, tendo em vista que teria se omitido na apreciação das seguintes matérias:

- a) preliminar de nulidade referente a contradições na acusação;
- b) ordem de prioridade para avaliação do ÁGIO ETEO;
- c) reflexos da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;
- d) ilegalidade da incidência de juros sobre as multas.

Repete, então, a preliminar de nulidade do auto de infração, acrescentando à alegação trazida na Impugnação (suposta contradição na acusação) as alegações de generalidade e a inexistência de indicação de dispositivo legal na fundamentação da autuação.

A Recorrente aduz matéria nova, qual seja a decadência do direito de o Fisco questionar a formação do ÁGIO, posto que esta se deu em 2008, portanto, há mais de cinco anos da lavratura do auto de infração sob análise.

Em relação à validade das operações e do cumprimento dos requisitos legais para a amortização do ágio, a Recorrente alega, inicialmente, que tais fatos já foram analisados pelo CARF, no âmbito do processo administrativo nº 12448.721600/2012-78, tendo sido considerados plenamente válidos, com o decorrente cancelamento integral dos autos de infração ali tratados.

Posteriormente, sustenta a inteira observação dos preceitos legais referentes à amortização do ágio, e a liberdade dos contribuintes para organizar as suas atividades e usufruírem do direito assegurado em lei.

Passa a repetir, então, os argumentos trazidos na Impugnação, em termos similares aos utilizados naquela peça.

Em 19 de novembro de 2018, a Recorrente apresentou a petição de fls. 1.511 a 1.524, por meio da qual invoca a aplicação do art. 24 do Decreto- Lei nº 4.567, de 4 de setembro de 1942, incluído pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 07 de março de 2017 (fl. 1.077), tendo apresentado Recurso Voluntário em 05 de abril de 2017 (fl. 1.079), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado física e digitalmente por Procuradores, devidamente constituídos, conforme fls. 1.434 a 1.446.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Deixo de conhecer, porém, da alegação trazida na petição de fls. 1.511 a 1.524, por haver sido apresentada em desobediência à legislação de regência do processo administrativo fiscal.

É que, consoante a norma vigente, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo dela constar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas das alegações (arts. 14 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ou seja, é nesse instante em que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não sendo admitido ao contribuinte e à autoridade *ad quem* tratar de matéria não questionada por ocasião da impugnação, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.

Admitem-se, contudo, algumas exceções à essa regra de preclusão consumativa.

Em primeiro lugar, são admitidas as provas apresentadas em momento posterior, desde que presente alguma das hipóteses trazidas pelo §4º do referido art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; fato ou direito superveniente; contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

A par disso, também são excepcionadas as matérias que possam ser conhecidas de ofício pelo julgador, a exemplo das matérias de ordem pública.

A nova alegação trazida pela Recorrente não constitui matéria de ordem pública, portanto, somente poderia ser apreciadas pelo CARF, se já houvesse sido invocada desde a Impugnação.

Além disso, a inovação legislativa que poderia justificar a juntada do argumento posteriormente à Impugnação, com base em "*direito superveniente*", deu-se em 25 de abril de 2018, data da publicação da Lei nº 13.655. O processo foi distribuído para este Relator em 15 de agosto de 2018. Inexiste, portanto, qualquer justificativa para que a

Recorrente tenha deixado para juntar a alegação às 15:09h da ante-véspera do julgamento do processo.

Esta Turma adotou o mesmo entendimento no Acórdão nº 1302-003.160 (Relator Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa), julgado em 17 de outubro de 2018.

Por esta razão, deixo de tomar conhecimento da referida alegação.

2. DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Inicialmente, cabe analisar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância sustentada pela Recorrente, posto que teria deixado de analisar algumas das matérias contidas na Impugnação apresentada, quais sejam:

- a) preliminar de nulidade referente a contradições na acusação;
- b) ordem de prioridade para avaliação do ÁGIO ETEO;
- c) reflexos da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;
- d) ilegalidade da incidência de juros sobre as multas.

Em relação à primeira matéria, não cabe razão à Recorrente, uma vez que a decisão *a quo* analisou criteriosamente a suposta nulidade do auto de infração, inclusive, referindo-se expressamente à suposta contradição.

Diversamente, contudo, cabe razão à Recorrente quanto às demais matérias.

É que, embora a Recorrente tenha dedicado tópicos específicos da sua Impugnação (1.2.6, 1.2.8 e 3, respectivamente), o Acórdão recorrido passou ao largo de tais matérias.

A omissão do julgador caracteriza a hipótese de nulidade prevista no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, "*preterição do direito de defesa*", pois, ao mesmo tempo, não analisa as razões recursais trazidas pelo autuado e não lhe possibilita ter o tema analisado pela segunda instância do contencioso.

Destaque-se que as matérias são reiteradas no Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, nos mesmos termos trazidos na Impugnação, de modo que a manifestação desta Turma, diante da omissão da autoridade *a quo*, constituiria supressão de instância.

Diante do princípio *utile per inutile non vitiatur*, esta turma, repetidamente, tem decidido pela anulação parcial do Acórdão, devolvendo à autoridade julgadora de primeira instância apenas a apreciação da matéria sobre a qual não se pronunciou.

É o que se observa nos seguintes julgados: Acórdão nº 1302-002.041 (Rel. Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, sessão de 15 de fevereiro de 2017), Acórdão nº 1302-001.948 (Rel. Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, sessão de 09 de agosto de 2016), e Acórdãos nº 1302-002.562 (sessão de julgamento de 21 de fevereiro de 2018), nº 1302-002.267 (sessão de 13 de março de 2018) e 1302-003.035 (sessão de julgamento de 17 de agosto de 2018), todos da relatoria deste Conselheiro.

De fato, não faz sentido obrigar o julgador de primeira instância a reapreciar todas as matérias já analisadas no Acórdão recorrido, sem que haja qualquer vício na análise já realizada.

Cabe comentar a alegação trazida pela Recorrente em relação a julgamento pretérito realizado pelo CARF em relação a amortização de ágio referente à operação em tela (Acórdão nº 1401-001.792 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), uma vez que tivesse aquela decisão aplicação aos presentes autos, estar-se-ia diante da hipótese de que trata o art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, na qual se deixaria de pronunciar a nulidade, para decidir o mérito em favor da Recorrente.

Ocorre que o cotejo atento dos autos revela que a fundamentação para as duas autuações é completamente distinta: no processo nº 12448.721600/2012-87, a alegação de ágio interno; nos presentes autos, a artificialidade da situação construída para a amortização do ágio.

3. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para declarar a nulidade parcial da decisão de primeira instância, para que a autoridade julgadora de primeira instância proceda a julgamento complementar, de modo a se pronunciar sobre todas as matérias suscitadas na peça impugnatória.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo